موسوعة د.أمين لطفى فى المراجعة

كيف تراجع حسابات منشأة

How to Audit A Company Accounts?

(الكتاب الرابع)

دكـــــتور

أمين السيد أحمد لطفى

دكتـــــوراه الفلسفة فى المحـــاسبة

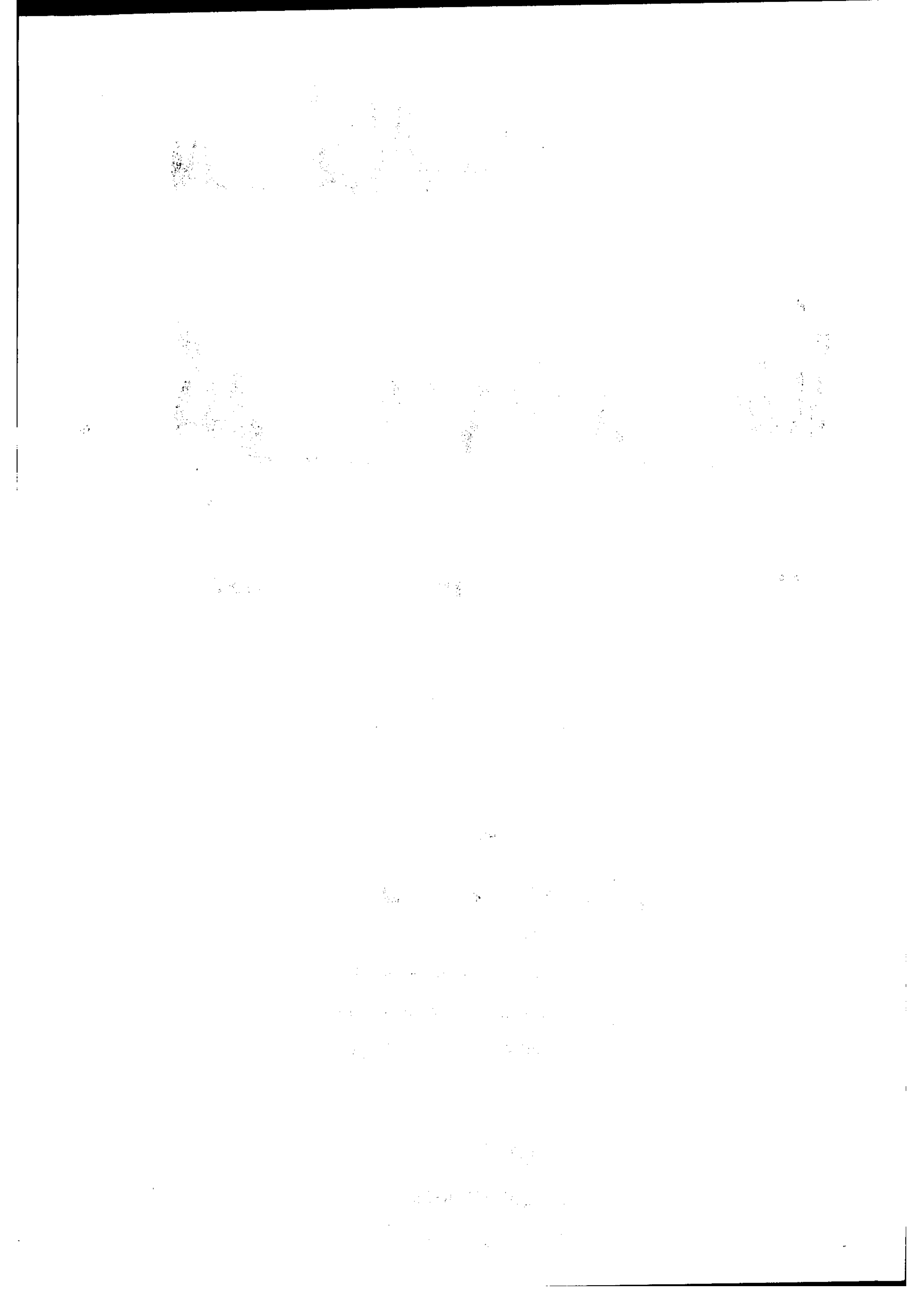
أستاذ المحاسبة المساعد بجـامعة القاهــرة

عضو الجمعية المصـــرية للاوراق المالية

رئيس الجمعية المصرية للاستشارات الادارية

القاهرة

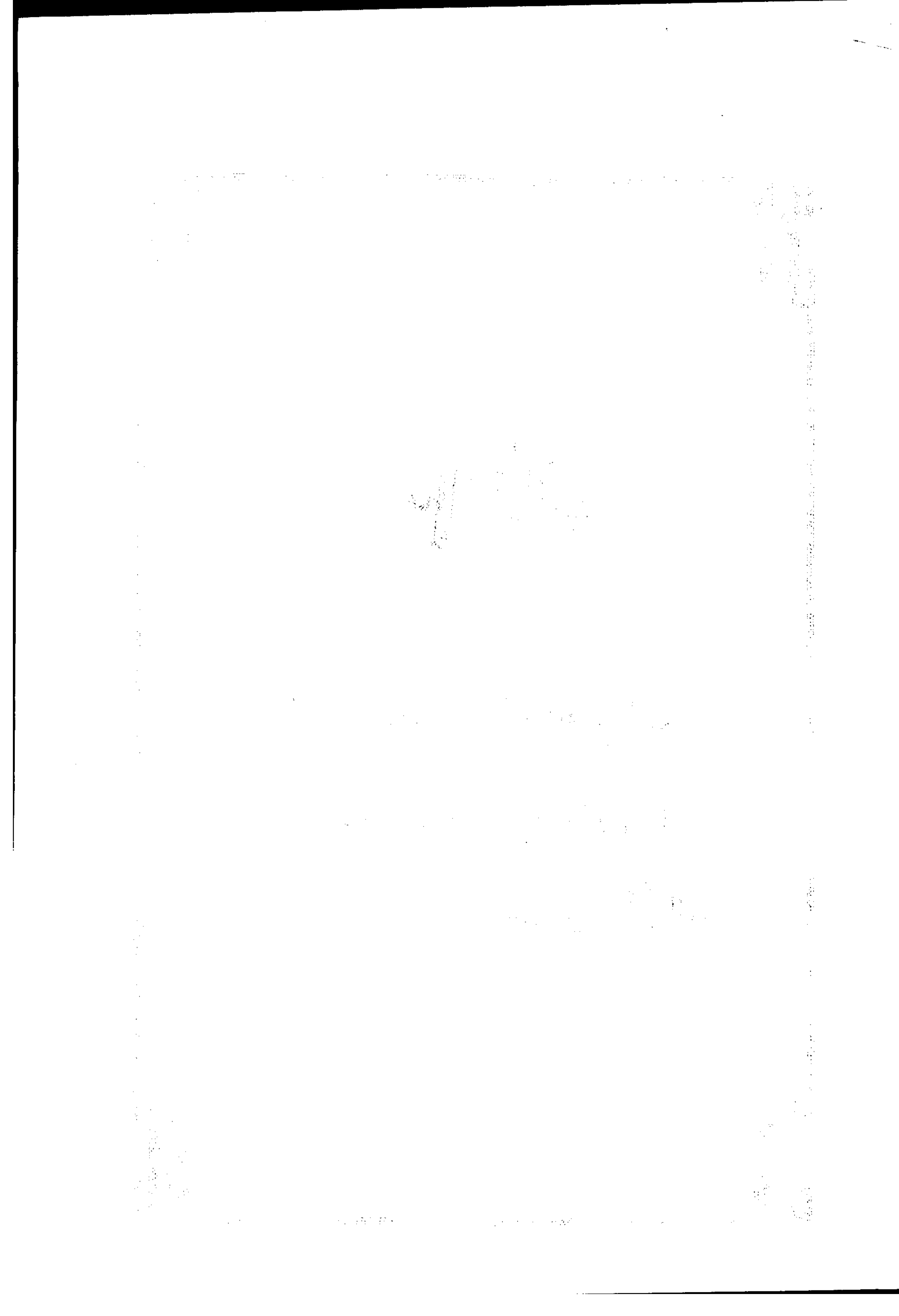
يطلب من دور المكتبات الكبرى



بسم الله الرحمن الرحيم

(اتخشونهم فالله احق أن تخشوه ان كنتم مؤمنين)

صدق الله العظيم

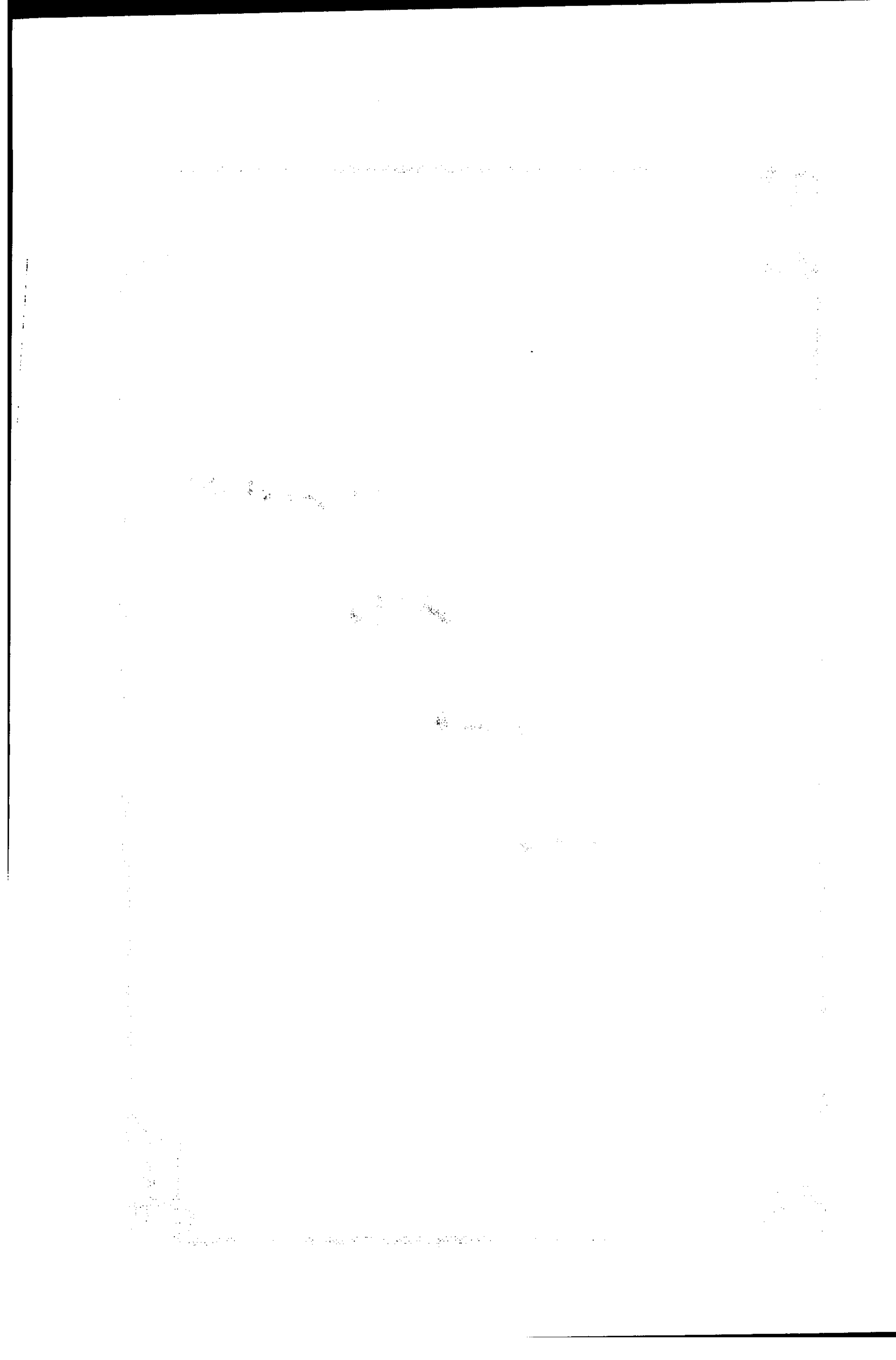


إهداء الى ، ،

زوجتي ،

وسارة ،

وأحمد . .



* المؤلف فى سطور :

١- أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة القاهرة .

٢- ماجستير المحاسبة عام ١٩٨٥.

٣- دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة عام ١٩٨٩.

٤- تأليف أكثر من ٤٢ كتاب علمى فى مختلف مجالات العلوم المحاسبية .

٥- إعداد اكثر من ١٥ بحث علمى جميعهم تم تحكيمها ونشرها فى المجلات العلمية وغالبيتهم تم مناقشته فى مؤتمرات وندوات .

٦- المشاركة فى مختلف المؤتمرات و الندوات بتقديم البحوث وأوراق العمل والقاءها فى مجالات المحاسبة و المراجعة و الضرائب .

٧- محاسب و مراجع قانونى (عنوان المقر الرئيسى للمكتب ٣٦شارع شريف- وسط البلد - القاهرة) .

٨- عضو بجمعية المحاسبين و المراجعين المصرية ،وزميل جمعية الضرائب المصرية .

٩- رئيس مجلس ادارة الجمعية المصرية لخدمات الاستشارات الادارية .

بسم الله الرحمن الرحيم

" قل لو كان البحر مداداً لكلمات ربى لنفذ البحر قبل ان تنفذ كلمات ربى ولو جئنا بمثله مدداً "

(صدق الله العظيم)

مقدمـــه :-

هذا هو الكتاب الرابع من موسوعة د.أمين لطفى فى المراجعة ، ويـــهتم بصفة رئيسية بكيف يمكن لمراقب الحسابات أن يقوم بمراجعة حسابات منشآت الأعمال وذلك من منظور مهنى يعتمد على تطبيق معايير المراجعة الدوليـــة ، وفى سبيل ذلك تم تقسيم الكتاب الى سبعة أجزاء رئيســـية تتسـم بالتسلسل المنهجى و التكامل و الشمول .

وقد أهتم الفصل الأول بدراسة كيف يمكن للشخص أن يكون مراجعـــاً والمعايير المهنية التى تحكم عمله وتأهيله وحياده ، وتحقيقاً لذلك فقد تم تقســيم الفصل الى ستة موضوعات هى: العلاقة بين مفهوم كل من المراجع الخارجى ومراقب الحسابات و المحاسب القانونى ، أهداف عملية المراجعة الحياديـــة ، حتمية المراجعة ونطاقها وحدودها ، المعايير المهنية التى تحكم عمل المراجع وتأهيله وحياده وأستقلاله .

أما الفصل الثانى فقد أستعرض عناصر عملية مراجعة حســـابات المنشـــأة ، وتحقيقاً لذلك فقد تم تقسيم ذلك الفصل الى ستة موضوعات رئيســـية هـــى : أهمية وكيفية تنظيم فريق عمل المراجعة ، خطاب التعاقد والرقابة على جـودة قبول مراقب الحسابات عملية المراجعة ، التحطيط واعداد برنامج المراجعـــة،

دراسة وتقييم الرقابة الداخلية واختبارات الالتزام بـــها ، أختبــارات التحقــق الأساسية وعلاقتها بأدلة أثبات المراجعة ، اعداد تقرير المراجعة .

فى حين ركز الفصل الثالث على كيفية قيام المراجع بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأختبارات الألتزام بها ،حيث تم تقسيم الفصل الى موضوعين رئيسيين هما : فحص وتقييم أساليب الرقابة الداخلية على عمليات الأيـــرادات وحساباتها المرتبطة وأختبارات التحقق من الألتزام بـــها ، وفحــص وتقييــم أساليب الرقابة الداخلية على عمليات تكلفة المبيعـــات وحســاباتها المرتبطــة وأختبارات التحقق من الألتزام بها .

بينما عنى الفصل الرابع بتحديد المتطلبات الأساسية لمراجعة القوائـــم المالية ، حيث تم تقسيم الفصل الى اربعة موضوعات رئيسية هـــى : اطـــار اجراءات المراجعة قبل وعند وبعد تاريخ القوائم المالية ، عناصر متطلبـــات مراجعة القوائم المالية ، خطاب تمثيل الادارة ، مراجعة الأرصدة الافتتاحيــة طبقا لمعايير المراجعة الدولية .

فى حين ركز الفصل الخامس بدراسة كيفيــــة قيــام المراجــع بــاداء اختبارات التحقق الاساسية للعمليات والأرصدة ، حيث تم تقسيم الفصل الـــى خمسة موضوعات هى : اختبارات التحقق الاساســـية لحســابات المبيعـات والمدينين ،اختبارات التحقق الاساسية لحسابات تكلفة المبيعـــات و الدائنيـــن ، اختبارات التحقق الاساسية للاصول الثابتة ، اختبــــارات التحقـــق الاساسـية للنقدية، اختبارات التحقق الاساسية للمخزون .

أما الفصل السادس فقد أهتم بدراسة كيفية مراجعــــة اعـــداد وعـــرض القوائم المالية ، وقد تم تقسيم هذا الفصل الـــى اربعـــة موضوعـــات هـــى : اختبارات التحقق من اعداد وعرض قائمة المركز المالى ، اختبارات التحقـــق من اعداد وعرض قائمة الدخل ، اختبارات التحقق من عرض واعداد قائمــــة التدفقات النقدية ، اجراءات مراجعة الايضاحات المتممة للقوائم المالية .

واخيراً فقد أنصب الفصل السابع على كيفية تقييم مراقـــب الحســـابات لنتائج ادلة الاثبات التى حصل عليها فى ضوء اختبارات المراجعـــة واعـــداد

المراجع تقريره عن القوائم المالية ، وقد قسم هذا الفصل الى خمسة موضوعات هى : تقييم نتائج اختبارات عملية المراجعة ، فحص الأحداث التالية لتاريخ الميزانية العمومية ، اقرارات الادارة ، اصدار تقارير المراجعة، وتطوير تقرير المراجعة فى مصر .

ويتميز هذا الكتاب بصفة عامة فى أنه يغطى ويشرح بالتفصيل جميع إيضاحات معايير المراجعة الدولية فى مجال كيفية أداء عملية المراجعة من منظور مهنى تطبيقى ، نظراً للنقص الواضح الذى تعانيه المكتبة العربية فى هذا الخصوص ، كما روعى أن يكون أسلوب هذا الكتاب متميزاً وفريداً من ناحية الوضوح والدقة والعمق والبعد عن الشكلية والتعقيد ، كما يتميز هذا المؤلف أيضاً بتزويد القارئ أياً كان دارساً أو مزاولاً بأساس عميق بالمراجعة سواء من الناحية النظرية أو التطبيقية ، من هنا فإن هذا الكتاب يعتبر مرجعاً عملياً هاماً فى مجال المراجعة العملية لعديد من الطوائف المستفيدة لعل أبرزها طلاب العلم سواء أكانوا أساتذة أم دارسين ، بجانب العاملين فى مجال المحاسبة والمراجعة فى منشآت الأعمال الخاص أم العام بالإضافة الى كافة المزاولين لمهنة المحاسبة والمراجعة سواء أكانوا محاسبين أو مراجعين قانونيين أو تحت التدريب ، أو مراقبى حسابات بالجهاز المركزى للمحاسبات، أوالعاملين بمصلحة الضرائب .

وفى النهاية فإن المؤلف يأمل أن يكون هذا الجهد بمثابة إضافة متميزة للمكتبة العربية ، ومشاركة فعلية فى توفير اساس علمى وتفسير عملى تطبيقى فى مجال أدبيات المراجعة .

وعلى الله قصد السبيل ،

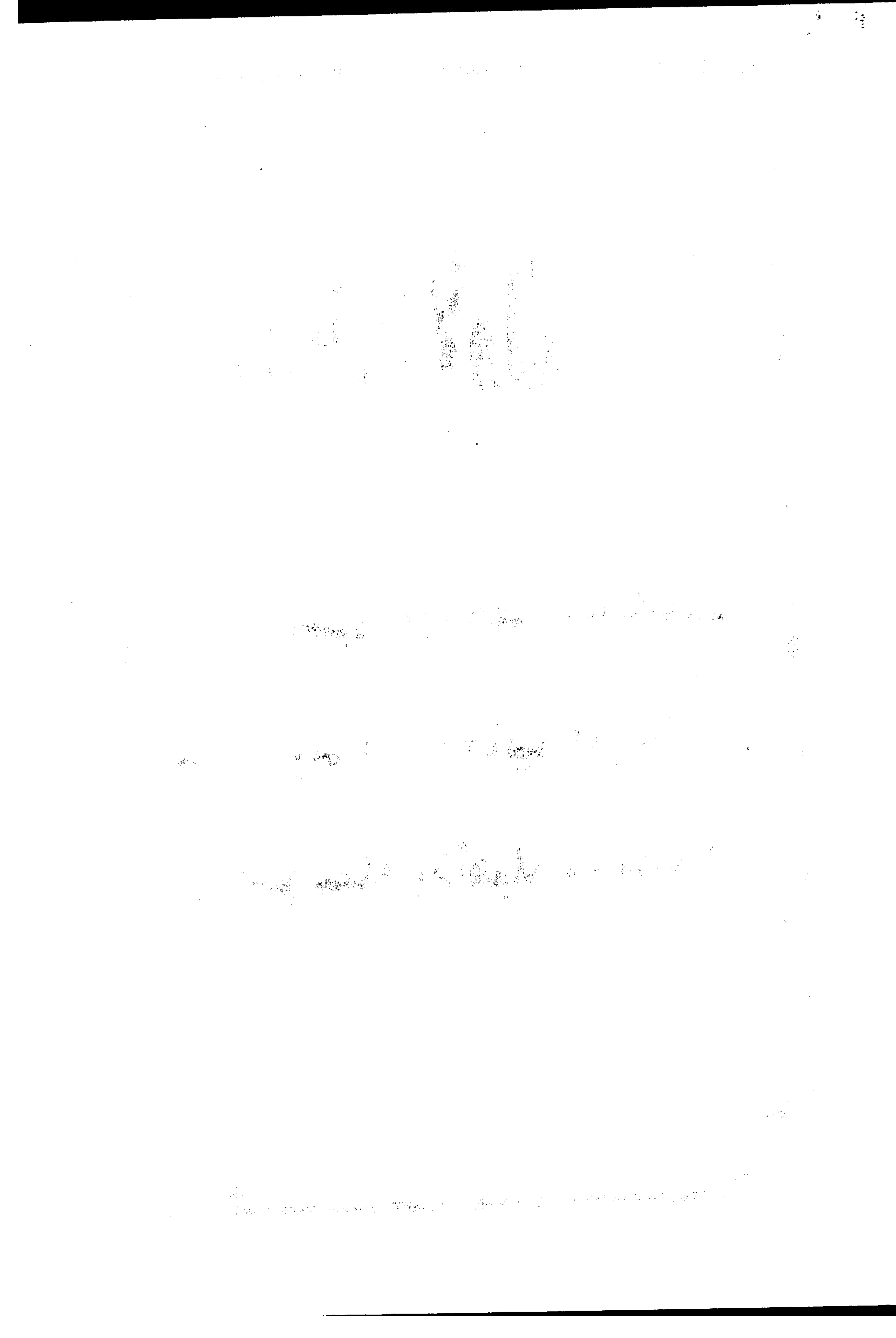
المؤلف

د . أمين السيد أحمد لطفى

القاهرة

الفصل الأول

كيف تكون مراجعاً لحسابات منشأة وما هى معايير المهنة التى تحكم عمله وتأهيله وحياته ؟



الفصل الأول

كيف تكون مراجعاً لحسابات منشأة

وما هى معايير المهنة التى تحكم عمله وتأهيله وحياده

مقدمـــه :-

يهتم الفصل الأول بدراسة كيف يمكن لشخص مـــا أن يكـــون مراجعـــا لحسابات منشأة ، وهل هناك فرق بين مصطلحات المراجع ومراقب الحسابات والمحاسب القانونى ؟ واذا كان هناك - فما هى طبيعـــة عمـــل كـــل منـــهم والخدمات التى يقوم بتقديمها ؟

كذلك يتم تحديد أهداف عملية المراجعة الحيادية التى يقوم بها المراجـــع المرخص أو المعتمد والتى تطورت من مجرد إكتشاف الأخطاء والغش الـــى إبداء الرأى عن عدالة تعبير القوائم المالية عن المركز المالى للمنشأة ونتـــائج أعمالها وتدفقاتها النقدية ، وكيف يمكن للمراجع تحقيق الهدف العام من خـــلال تحقيق الأهداف الوسيطة الستة لعمليـــة المراجعـــة وهـــى صحـــة العـــرض والإفصاح ، صحة العمليات المالية وشمولها ، الملكية (الحقوق والإلتزامات)، استقلال الفترة المالية ، صحة التقويم ، الوجود (أو الحدوث) .

أيضاً يركز الفصل على دراسة الأسباب الحتمية التى تؤدى الى ضـــرورة إجراء عملية مراجعة حسابات أى منشأة وإبراز الحالات التى تخلق الطلـــب على المراجعة ، كما يتم الإشارة الى نطاق وحدود أداء تلك العمليـــة ســـواء

أكانت مرتبطة بالهيكل المحاسبى ذاته أو كانت ناشئة من عملية المراجعة ذاتها.

يستعرض هذا الفصل أيضاً معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عموماً الصادرة من المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين ، كما يتم التركيز على إيضاحات وبيانات تلك المعايير سواء الأمريكية أو الدولية .

وأخيراً يدرس هذا الفصل كيفية تأهيل المراجع علمياً وعملياً وكيفية حصوله على ترخيص المزاولة المهنى وأهمية إختباره ، بالإضافة الى حتمية حياده وإستقلاله سواء كان فى المظهر أو الحقيقة ، وذلك سواء فى ضوء دليل الممارسة المهنية ومعايير رقابة جودة الأداء ، أو فى ظل المعايير الدولية أو فى ضوء التشريعات والقوانين المحلية .

وتحقيقاً لتلك الأهداف فقد تم تقسيم هذا الفصل الى الموضوعات التالية :-

١/١ المراجع الخارجى ومراقب الحسابات والمحاسب القانونى .

٢/١ أهداف عملية المراجعة الحيادية .

٣/١ حتمية المراجعة الحيادية ونطاقها وحدودها .

٤/١ المعايير المهنية التى تحكم عمل المراجع الحيادى .

٥/١ تأهيل المراجع وكيفية حصوله على الترخيص المهنى .

٦/١ حياد وإستقلال المراجع .

١/١ المراجع ومراقب الحسابات والمحاسب القانوني

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية **American Accounting Association** **(AAA)** كل من المحاسبة والمراجعة على النحو التالي:-

تعرف المحاسبة **Accounting** بأنها عبارة عن عملية قياس وتوصيل معلومات مالية تمكن مستخدمي تلك المعلومات من اتخاذ أحكام وقرارات مدروسة ، ويتم توصيل تلك المعلومات المحاسبية للأطراف المعنية في شكل قوائم وتقارير مالية .

بينما تعرف المراجعة **Auditing** بأنها عبارة عن عملية منظمة ومنهجيه لجمع وتقويم ادله اثبات بشكل موضوعي - والتي ترتبط بتأكيدات بشأن تصرفات وأحداث اقتصادية لتحديد درجة التطابق والتوافق بين تلك التأكيدات والنتائج والمعايير المقررة ، وتوصيل تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين .

فموضوع اى عمليه مراجعة غالبا هي ما يكون المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والدفاتر والسجلات للمنشأة محل المراجعة ، ومعظم ادله الاثبات التي يجمعها المراجع وتكون محل تقويمه تتكون من المعلومات المأخوذة من النظام المحاسبي ، وكذلك فأن التأكيدات التي تتعلق بالتصرفات والأحداث الاقتصادية والتي يعنى بها المراجع ترتبط بعمليات محاسبية وأحداث أخرى لها أهمية محاسبية ، وكذلك فأن المعايير المقررة التي يجب أن تتطابق معها التأكيدات المحاسبية هي مبادئ المحاسبية المتعارف عليها **Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)**

فلاشك أن المراجعة لا تؤدى إلى خلق البيانات أو المعلومات المحاسبية ، وأنما تهدف إلى إضفاء الثقة **Reliability** على تلك المعلومات ، بالإضافة الى

زيادة قيمتها المضافة وامكانية الاعتماد عليها ، عن طريق ما يقوم به المراجع من فحص وتقويم لتلك المعلومات وتوصيل نتائج ذلك إلى المستخدمين .

وإذا كانت مسئولية المراجع تتمثل فى إبداء راية حول عدالة القوائم المالية وعرضها للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالـــها وتدفقاتـــها النقديـــة، فـــأن مسئولية أعداد تلك القوائم والمعلومات المحاسبية التى تتضمنها تقع على عاتق إدارة الوحدة (الطرف المعد **Preparer**) ، فطبقاً لمعيار المراجعة الدولـــي رقم (١) تتضمن مسئولية إدارة المنشأة الاحتفاظ بسجلات محاسبيه مناســـبة ، وتطوير أنظمة ضبط داخلية بالإضافة إلى اختبار وتطبيق السياسات المحاسبية اللازمة والمحافظة على أصول المنشأة ، الا أن مراجعة تلك القوائم وأنظمـــة الرقابة لا يعفى الإدارة من مسئولياتها تجاه المستخدمين لـــها **Users** ، ويتـــم إضفاء الثقة على تلك القوائم والتحقق من عدالة عرض القوائم الماليـــة عـــن طريق وظيفة المراجعة التى تتم عاده عن طريق مراجع حيادى .

وقد يشار إلى القائم بعمليه المراجعة فى كتابات المراجعة بعدة تعبـــيرات مثل مراقب الحسابات أو المراجع أو المحاسب القانونى ورغماً عن ذلك يلـــزم التفرقة بين تلك الاصطلاحات لأنها ليست ألفاظا مترادفة ، حيث قد يتم النظـــر إلى اصطلاح المراجع بأنه أقل من اصطلاح المحاسب القانوني ، على اعتبار أن خدمات المحاسب القانوني تتضمن خدمات المراجعـــة وخدمـــات أخـــرى بخلاف المراجعة ، إلا أنه من الناحية الأخرى فأن تعبير المراجع قد يكـــون اشمل من مفهوم المحاسب القانوني ، على اعتبار أن الاصطلاح الأول يتضمن المراجع الخارجي والمراجع الداخلي على حد السواء ، ومن جهة أخرى فـــأن تعبير مراقب الحسابات هو أقل من تعبير المراجع والمحاسب القانوني علـــى

أساس أن أيا منهما يقوم بتلك الوظيفة بالإضافة إلى وظائف أخرى بخلاف وظيفة الرقابة على الحسابات . ويمكن إيضاح ذلك على النحو التالي:-

المراجع ومراقب الحسابات

يتميز تعريف المراجعة الذى وضعته جمعية المحاسبة الأمريكية بأنه قد وضع بصيغة واسعة حتى يتلائم مع الأغراض المختلفة لعمليه المراجعة ، ومن ثم فأنه ينطبق على عمليات مراجعة القوائم المالية **Financial Audits** ، أو مراجعه مدى التزام الوحدة بسياسات أو تعليمات أو عقود أو قوانين معينه **Compliance Audits** . كما ينطبق أيضا على ما يعرف بالمراجعة الإدارية أو التشغيلية **Operational Audits** ، كذلك فأن التعريف ينطبق على كل من المراجعة الخارجية أو الداخلية . رغما أن المراجعة الداخلية **Internal audits** باعتبارها جزءا من نظام الرقابة الداخلية تتمثل فى عمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها وتقييم انشطتها عن طريق إدارة أو قسم من داخل المنشأة ، أما المراجعة الخارجية **External Audits** فتتم عادة عن طريق شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب ، بهدف إبداء رأيه عن عدالة عرض القوائم المالية .

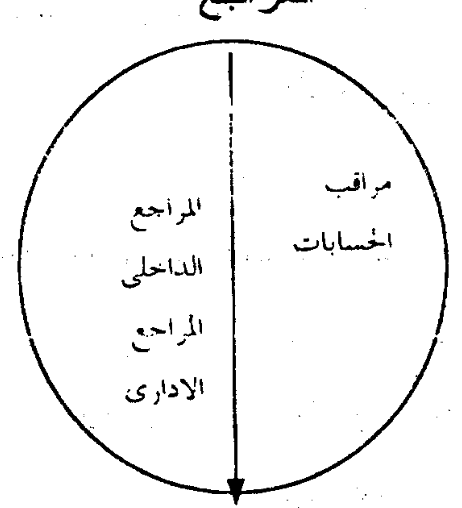
بوجه عام فأن المراجع **Auditor** قد يكون خارجيا أو داخليا ، ويقوم كل منهما بالمراجعة المالية (مراجعة القوائم المالية) أو مراجعة الالتزام أو المراجعة التشغيلية . ويجب أن يتصف كل منهما بالحياد والاستقلال سواء فى المظهر أو الحقيقية ، أما تعبير مراقب الحسابات فهو يماثل تعبير المراجع الخارجي ويقوم بأداء نفس الوظيفة ، وذلك الاصطلاح هو المستخدم فى قانون الشركات المصري ، من هنا يمكن القول بأن تعبير مراقب الحسابات هو

اصطلاح أقل من المراجع ، على أساس أنه يقوم بوظيفة المراجع الخـــارجي وليس الداخلي ، ويوضح الشكل الإيضاحي رقـــم (١/١) علاقـــة المفـــهومين ونطاقهما .

شكل إيضاحى رقم (١/١)

العلاقة بين مفهوم المراجع ومراقب الحسابات

المراجع



يتضح مما سبق أن وظيفة مراقب الحسابات تقـــابل وظيفـــة المراقـــب الخارجي الذي تقتصر خدماته فقط على مراجعة القوائم المالية أو ما تعـــرف بالمراجعة المالية ، حيث تنحصر وظيفته فقط فى إبداء رأيه عن عدالة عرض القوائم المالية للمنشأة – دون أن تمتد إلـــى آى مـــن المراجعـــة الداخليـــة أو المراجعة التشغيليه أو الإدارية .

المراجع والمحاسب القانونى Auditor and pubicc Accountant

المحاسب القانوني **public Accountant** **هو شخص مؤهل يحصل علــى** ترخيص مزاولة مهنية يسمح له بأداء عديد من الخدمات سواء تتعلق بـــابداء الرأى أو لا تتعلق بابداء الرأى ، وفيما يلى إيضاح لتلك الخدمات [1] :-

أ- تتضمن خدمات إبداء الرأى Attesting Services ما يلى :-

١- خدمات المراجعة Auditing :

وهى ترتبط بإبداء رأى عما اذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها بشـــكل عادل أم لا ويطلق على من يقوم بها بالمراجع الخارجى أو مراقب الحســابات **Auditor** .

٢-خدمات الفحص Examination :

ومثال ذلك فحص القوائـــم الماليـــة المســـتقبلية **Prospective Financial Statements** (فحـــص التنبـــؤات أو التوقعـــات الماليـــــة **Forecasts or Projections**) ، أو الفحص لأغراض تحديد ما إذا كانت نظم الرقابة الداخليـة لإحدى منشآت الأعمال تتوافق مع المعايير المحددة عن طريق الهيئات الرقابية الحكومية .

٣-خدمات الفحص التحليلى Analyticoal Review :

غالباً ما يتم أداء تلك الخدمات على القوائم الدورية أو المرحليـــة **Interim Statements** للشركات العامة المقيدة ببورصة الاوراق المالية ، حيث عاده ما

---

[1] **لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع الى :-**

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، ضوابط ومسئوليات مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٥ .

يتم أداء فحص محدود Limited Review عن طريق استخدام الفحص التحليلي (ومثال ذلك استخدام أسلوب التحليل المالي سواء تحليل الاتجاه أو النسب أو المؤشرات المالية) .

بهدف إعطاء ضمان سلبى Negative Assurance يشير إلى إبداء المحاسب الحيادى لرأيه عما إذا كان من المطلوب إجراء تعديلات على القوائم كى تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا .

ب-خدمات بخلاف إبداء الرأي Nonattesing Services :

فهى تتصف بأنها لا تؤدى إلى تعبير المحاسب القانوني عن رأى أو إعطاء ضمان سلبى أو أى شكل أخر من الضمان ، وبصفة عامة تشمل عديد من الخدمات هى :-

١-خدمات الضرائب Tax Services :

وتتراوح ما بين أعداد الإقرارات الضريبية بكافة أنواعها إلى خدمات التخطيط والفحص الضريبى وقد أنشأ المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تقديراً لأهمية وقيمة تلك الخدمات لجنه خاصة بمسئوليات وممارسات الخدمات الضريبية Committee on Responsibilities and Tax Practices ، بهدف إصدار إيضاحات تحدد مسئوليات المحاسب القانوني عند ممارسة مثل ذلك النوع من الخدمات.

٢-خدمات الاستشارات الإدارية Management Advisory Services (MAS)

تتضمن تلك الخدمات تحليل النظم وتحسينها وتطويرها ، وتصميم النظم المحاسبية ، ونصح الإدارة فيما يتعلق بتحليل وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة

الوظائف المختلفة بالشركة ، بالإضافة الي تقييم أو أعاده النظر فى التطوير المقترح للسياسات والإجراءات والطرق والعلاقات التنظيمية بالشركة ، وتقديم الأفكار والمفاهيم وطرق العمل الجديدة للشركة سواء فيما يتعلق بأنشطة الإنتاج أو التسويق أو التمويل .

٣-خدمات المحاسبة Accounting Services

وتتراوح تلك الخدمات مابين إمساك الدفاتر واعداد قيود اليومية وأجراء عمليات الترحيل واعداد القوائم المالية سواء كان ذلك يدوياً أو إلكترونيا ، وتنقسم تلك الخدمات المرتبطة بالقوائم المالية غير المراجعة إلى نوعين المستوى الأول يمثل المستوى الأدنى وهو الجمع والأعداد **Compilation** وتنحصر فى أعداد القوائم المالية من البيانات الواردة بسجلات العميل ، أما المستوى الثاني فهو يمثل الحد الأعلى وهو ما يتعلق بالفحص **Review** حيث يتضمن الفحص التحليلي للعميل .

وقد انشأ المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين لجنة شئون خدمات المحاسبة والفحص لمراقبة وتنظيم تلك الخدمات ، حيث تم إصدار أربعة إيضاحات تتضمن معايير خدمات المحاسبة والفحص **Statements On Standards for Accounting and Review Services (SSAPS)** .

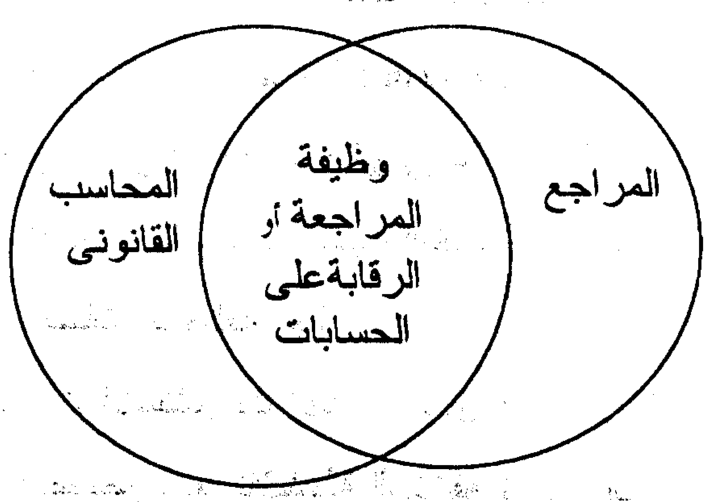
ويتميز التنظيم المهنى للمحاسب القانونى بسمات لا تتمتع بها اى مهنة حرة أخرى ، حيث داخل مكاتب المحاسبة القانونية يتخصص الشركاء عاده فى مجالات التخصصات المختلفة سواء فى خدمات المراجعة والمحاسبة والضرائب أو خدمات الاستشارات الادارية ، بل ان داخل النشاط الواحد كالمراجعه يزيد التخصص تبعاً للانشطة المختلفة لعملاء المكتب ، حيث يوجد

متخصصين فى مراجعه الشركات الصناعية ، وآخرين فى البنوك وآخرين فى شركات البترول وهكذا ، وداخل المكتب يوجد تنظيم ادارى يتكون من عـــدد من المستويات ســـواء الشـــركاء **Partners** أو المديريـــن **Supervisors** أو المراجعين الأوائل **Senior auditors** أو المراجعين متوسطى الخـــبرة **Semi-Seniors Auditors** أو المراجعين تحت التمرين أو حديثى الخبرة **Junior or Staff Auditors** .

مما سبق يتضح أن تعبير المحاسب القانونى يضم المراجع أو المحاســب أو خبير الضرائب أو المستشار الادارى ، ومن ثم فقد يكون اشمل من اصطـــلاح المراجع لما يؤدية من خدمات مختلفة سواء فيما يتعلق بابداء راى (مراجـــع ، فحص) ، أو فيما يتعلق بخدمات بخلاف ابداء الراى (المحاسبه ، الضرائــب) ، ومن جهه اخرى فقد يكون هذا الإصطلاح أقل من اصطلاح المراجع ، حيـــث يشمل الاخير المراجع الداخلى والخدمات التى يؤديها فى التنظيم ، من هنا يمكن التعبير عن العلاقة بين اصطلاحى المراجع ومراقـــب الحســـابات والمحاســـب القانونى على النحو الذى يوضحه الشكل البيانى رقم (١/٢) .

شكل ايضاحى رقم (١/٢)

العلاقة بين مفهوم المراجع والمحاسب القانونى



٢/١ أهداف عملية المراجعة الحيادية

١/٢/١ تطور أهداف عملية المراجعة

خلال الفترة الأولى من تاريخ مهنه المراجعة -قبل عام ١٩٢٠ - كانت مراجعة الحسابات تؤدى بشكل أساس كتلبية لرغبات الإدارة أو أصحاب المشروع الذين كان يملكون منشأة الأعمال فى ذات الوقت ، وقد كان أهتمام المراجع موجهاً أساساً لاكتشاف الأخطاء والمخالفات والغش **Irregularities Errors and or Fraud** الذى يمكن أن يقع من جانب العاملين وقد كان تركيز لمراجع الأسلس يقوم على الفحص المستندى **Vouching** لكامل العمليات المالية ، حيث يتم اختبار ومراجعة كافة العمليات المالية ، وكان محل اهتمام المراجع أيضاً فحص قائمة المركز المالى **Financial Position** ، وقد كان الاهتمام بالرقابة الداخلية سطحى وقليل ، وكان نطاق الفحص يتركز على التفاصيل مع بعض الاختبارات ، وقد كان تقرير المراجع فى ذلك الوقت على النحو التالى :-

" راجعنا الدفاتر والحسابات لشركة (×) عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر عام ١٩٢٠ ، وقد تحققنا أن الميزانية توضح فى رأينا المركز المالى للشركة فى نهاية السنة ، وأن حساب الارباح والخسائر للشركة كان صحيحاً " .

ومع بداية العشرينات بدأت المنشآت فى الاعتماد بشكل واضح على راس المال من جمهور المستثمرين **Public investors** ، والذى أخذ بصفة عامة شكل الأسهم المباعة إلى طرف ثالث لا يمارس وظيفة إدارية بالشركة ، وإزاء ذلك التطور فى بيئة الأعمال بدأ هدف المراجعة هو الآخر يتطور من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش إلى إبداء الرأى **Attestation Function** أو تحديد

مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية ، وقد بدأ الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، ومن ثم فقد تحول نطاق الفحص ليعتمد على الاختبارات .

ومنذ الأربعينيات حتى السبعينات رفعت قضايا على العديد من مكاتب المراجعة ، الأمر الذى كان له الأثر الكبير على تطوير معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها والتى يعتمد عليها المراجع كمرشد عند فحص واختبار الحسابات ، ونتيجة لذلك أيضاً استبدلت عبارة صحيح وحقيقى True and Correct عند التعبير عن النتائج المتعلقة بالقوائم المالية الى عبارة عرضت بشكل عادل وصادق Fairly Presented ، وبعد أن أدركت المهنة عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماماً وبشكل مطلق ، وقد كان الاهتمام قوياً بالاعتماد على نظام الرقابة الداخلية والتى فى ضوئها يتم تحديد نطاق وطبيعة الاختبارات .

ويمكن تبيان مدى تطور أهداف مهنه المراجعة ونوع الفحص وأهمية الرقابة الداخلية من خلال الشكل الايضاحى رقم (١/٣) .

شكل أيضاحى رقم (١/٣)

تطور أهداف مهنه المراجعة ونوع الفحص

ومدى أهمية الرقابة الداخلية

الفترة	١٩٠٥-١٩٣٣	١٩٣٤-١٩٤٠	١٩٤١-١٩٦٠ وما بعدها
أهداف المراجعة	١- اكتشاف الغش والأخطاء . ٢- تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالى .	١- اكتشاف الغش والأخطاء . ٢- مدى سلامة وصحة المركز المالى .	١- تحديد عدالة عرض القوائم المالية .
مدى الفحص	مراجعة تفاصيل مع مراجعة اختبارية .	مراجعة أختبارية .	مراجعة أختبارية .
أهمية الرقابة الداخلية	اعتراف قليل وسطحى .	بداية فى الإهتمام .	أهتمام قوى .

وقد أكد أيضاح معايير المراجعة رقم(١) الصادر من المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين على التطور الذى حدث بأهداف عمليه المراجعة ، حيث ثم النص على ما يلى :-

" أن الهدف من عمليه الفحص العادية للقوائم المالية بواسطة المراجع الخارجي المستقل هو إبداء الرأى فى عدالة إظهارها للمركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وتقرير المراجع هو الوسيلة التى يعبر بها المراجع عن رايه - أو إذا دعته الظروف يتمنع عن إبداء الرأى ، وفى الحالتين يذكر المراجع ما إذا كان الفحص الذى قام به قد تم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وتلك المعايير تتطلب منه أن يذكر عما إذا كان من رأيه أن القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وماذا إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت بثبات عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالسنة الحالية بالمقارنة بالقوائم المالية للمدة السابقة " .

٢/٢/١ الأهداف الوسيطة لعملية المراجعة

ولغرض تكوين رأى المراجع فى عدالة عرض القوائم المالية ، يجب أن يحقق ستة أهداف وسيطة **Intermediate Goals** ، حيث تخدم من ناحية مراجعة ارصده حسابات القوائم المالية والتحقق منها ، ومن ناحية أخرى تعتبر مرشد فى التطبيق العملى لمعايير المراجعة - باعتبارها تمثل همزة وصل بين معايير المراجعة المتعارف عليها **Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)** ، ويتطلب تحقيق تلك الأهداف التحقق من عرض القوائم المالية ، وصحة العمليات المالية وشمولها ، والملكية (الحقوق والالتزامات) ، واستقلال الفترة المالية ، التقويم بالإضافة إلى الوجود (أو الحدوث) ، وفيما يلى إستعراض لكل منها :-

١-عرض القوائم (الإفصاح) Statement Presentation (Disclosure)

لتحقيق هدف عرض القوائم (الإفصاح) يجب أن يكون المراجع معيناً بالتحقيق من أن القوائم المالية قد تم تبوبيها والإفصاح عنها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (GAAP) .

فعلى سبيل المثال عند عرض الإدارة لحسابات المدينين بقائمة المركز المالى ، إنما تزعم بأن تلك الحسابات ناتجة كليه عن العمليات التجارية ، وان المخصص الديون المشكوك فى تحصيلها قد تم تحديده بشكل مناسب .

كما أن الإدارة تزعم بأن الالتزامات قصيرة الأجل بقائمة المركز المالى ستستحق خلال سنه واحدة .

وبالطبع فأن الايضاح يشمل ما جاء فى صلب القوائم المالية وما لحقه بها فى شكل ملاحظات أو مرفقات.

ومن هنا فأن المراجع يتعين عليه أن ينفذ إجراءات المراجعة للتحقق من صحة مثل تلك المزاعم Assertions .

٢-صحة العمليات المالية وشمولها Transactions Validity and Completeness

يتطلب هدف التحقق من صحة وشمول العمليات المالية من المراجع ضرورة التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات فى موارد والتزامات الشركة خلال الفترة، ويتطلب ذلك هدفين فرعيين هما :-

أ- يجب أن تكون العماليات مؤيده ومدعمه بنظام جيد للرقابة الداخلية ، ومن هنا كانت مسئوليه المراجع المتعلقة بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به لكل عملية من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر ، فلو أن لدى

عميل المراجعة نظام رقابة داخلية فعال قوى فإن هذا ينهض كدليل على أن هناك احتمال كبير بأن العمليات المالية التى نتج عنها ارصده الحسابات يمكن الاعتماد عليها .

ب- يجب أن يتم التأكد من أن هناك تأييد مستندى ملائم للعمليات المالية التى نتج عنها هذه الأرصدة ، ويختلف ذلك التأييد المستندى بأختلاف طبيعة النشاط و العمليات المالية لمنشأة الأعمال .

٣-الملكية (الحقوق والالتزامات) Ownership Rights and Obligations

يجب على المراجع التحقق من ملكية العديد من الأصول ، حيث أنه رغما أن حيازة الأصول قد تكون دليلا على ملكيتها ، إلا أن المراجع يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التى تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المنشأة فعلا ، ويكون ذلك بفحص المستندات الدالة على تلك الملكية (مثال ذلك فحص عقود البيع للتحقق من ملكية المخزون أو فحص صكوك ملكية الأصول) .

أما فيما يتعلق بالالتزامات ، فيتعين على المراجع التحقق من صدق تلك الالتزامات المسجلة بالدفاتر (ومثال ذلك تحقق المراجع من أن حسابات الدائنين بالدفاتر – مثل مطالبات الدائنين حقيقية ، وهذا ما يتحقق من خلال ما يعرف بالمصادقات **Confirmations**).

٤-استقلال الفترة المالية Cutoff

يعنى ذلك الهدف التحقق من أن الايرادات و التكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية ، وهذا يتطلب من المراجع المحقق من أن كل العمليات المالية التى حدثت قبل نهاية الفترة المالية قد سجلت كجزء من

نشاط تلك الفترة ، وكذلك يجب التحقق من أن العمليات المالية التـــى تخــص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط الفترة الحالية محل المراجعة .

يتطلب ذلك الهدف غالباً ضرورة إعادة حساب قيم معينـــه كالاســـتهلاك (للأصول المادية) أو الإطفاء (الأصول غير الملموسة) ، فضلاً عــن تحديــد كافه الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة .

التقويم Valuation

يمثل تقويم الأصول غير النقدية هدفاً عاماً بالنسبة للمراجع ، حيث عـــاده ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية(الأصول الثابتة) أو التكلفة التاريخية أو السوق أيهما أقل (المخـــزون ، الاســـتثمارات قصيرة الأجل) وذلك تطبيقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ويتم التحقق من التكاليف التاريخيه بفحص أدله الإثبات المستنديه (كالعقود وفواتير البيع) ، كما أن قيم السوق للأوراق المالية المتداولة يتم التحقق منـــها بالرجوع إلى الإسار اليومية المعلنة فى الصحف المالية ، أمـــا قيـــم الســـوق لبعض الأصول كالمخزون الراكد أو المتقادم فأنه يمكن التحقق منها عن طريق التقديرات الحيادية .

أما بالنسبة للتحقق من أغلب الالتزامات فأنها تقوم على أساس القيم النقدية المطلوبة سدادها فى تاريخ الميزانية .

الوجود (الحدوث) Existence (Occurance)

يمثل التحقق والتأكد من الوجود هدفاً من أهداف مراجعة كافه حســـابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية .

فمسئوليه المراجع الأساسية فيما يتعلق بالأصول والحقوق تتمثل فى التأكد من أنها موجودة فعلاً .

أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم فأن مسئوليه المراجع تتمثل فى التحقق من أن الالتزامات الموجودة قد سجلت بالدفاتر .

٣/١حتميه المراجعة الحيادية ونطاقها وحدودها

١/٣/١ أسباب الحاجة الماسه إلى المراجعة الحيادية

نشأت مهنه المراجعة الحيادية استجابة أو تلبيه للحاجة إلى الفحص الحيادى للبيانات والمعلومات المحاسبية ، ولتقديم تلك الخدمه يسعى المراجع بشكل موضوعى إلى جمع ادله الإثبات المتعلقة بالمزاعم الاقتصادية موضوع الفحص والتحقق منها ثم يقوم بتقويمها ، ثم يتم مقارنة تلك المزاعم مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليهاGAAP تمهيداً للحكم على ما إذا كانت تلك المزاعم قد عرضت بصدق وعدالة .

تطبيقاً لمعيار المراجعة الدولى رقم (١) يتمثل هدف عملية المراجعة فى تمكين المراجع من إبداء رأيه حول عدالة عرض القوائم المالية (قائمة المركز المالى ، وقائمه الدخل وقائمه التدفقات النقدية بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية) .

وقد أشار بيان مفاهيم المراجعة الصادر عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين الى حالات أربعة تخلق الطلب على المراجعة هى :-

١-وجود تعارض فى المصالح والأهداف Conflicts of Interest

فغالباً ما تختلف أهداف معدى المعلومات المحاسبية عن تلـــك الخاصـــة بمستخدمى تلك المعلومات ، فبينما يسعى المستخدمون للبحث عن هذه البيانات التى تساعدهم على اتخاذ قرارات تعظيم ثرواتهم ، فأن معدى أو مقدمى تلـــك المعلومات يحرصون على تقديم المعلومات التى من شأنها تحســـين صـــورة المنشأة التى يعملون بها ، وبالتالى تعظيم المكافآت التى يحصلون عليها ، وهذا ما يشار إليه بنظريـــة الوكالـــة Stewardship and Agency Theory (١) ، وبالتالى يتم خلق الحاجة إلى الفحص الحيادى لان مثل تلك البيانات التحفيزات قد تؤدى إلى وجود قدر من التحيز الشخصى عند إعداد تلك البيانات ، ومـــن جهة أخرى نظراً لتعقد دنيا الأعمال وتعدد عمليات المنتشأه من المحتمل أن يتم تسجيل تلك المعلومات بالخطأ ، كما قد يتلاعب البعض فى تلك المعلومات فى بعض الحالات الاخرى ، من هنا فأن المعلومات المحاسبية غير المراجعـــة لا يمكن الاعتماد أو الثقة فيها .

---

(١) تشرح نظرية الوكالة حتمية الطلب على المراجعة ،حيث تعنى تلك النظرية أن مديرى وملاك الشركة يرغبون فى المصداقية التى تضيفها عمليه المراجعة على بيانات القوائم المالية ، فالمديرين وكلاء عن الملاك ، وكل طرف يعمل على تحقيق مصلحته الخاصة ولكل منهم أهداف مختلفة وقد تكون متعارضة، وقد يحاول الملاك أن يحصلوا على تعويض مقابل نتائج ذلك التعارض الملحوظ بتخفيض مكافآت المديرين ، ويعمل المديرون على تخفيض أثار ذلك التعارض عن طريقة إخضاع القوائم المالية التى يعدونها للمراجعة من قبل المراجع الحيادى ، وبذلك سيكون لدى الملاك حافز أقل لتخفيض مكافآت المديرين فضلاً عن تخفيض درجة عدم ثقة الملاك فى وكاله هؤلاء المديرين .

٢-الأهمية الاقتصادية للمعلومات المراجعة بالنسبة لمتخذى القرارات

توفر الإدارة المالية المعلومات عن المواد الاقتصادية للمنشأة وما تتحمله من التزامات فى وقت محدد من الزمن ، وذلك لمساعده المستثمرين والمديرين والأطراف الخارجية الاخرى فى اتخاذ القرارات ، ولاشك فأن تدخل المراجع الذى يعهد إليه بمراجعه حسابات الشركة والتحقق من صحتها وعدالتها وسلامتها يفرض على الإدارة أن تمسك حسابات منتظمة وواضحة ، وهذا من شأنه أن يضمن لمديرى الشركة الحصول على البيانات الصحيحة التى يتوقف عليها اتخاذ القرارات المناسبة ، حتى ممثلى العاملين فى الشركة يعتمدون على البيانات المحاسبية المراجعة للتحقق من قيمه الأجور والتأكد من صحة الانصبه المخصصة للعاملين فى الأرباح ، الأمر الذى يضمن حسن سير العمل بالشركة واستقرار العاملين ورسم السياسة العامة للأجور .

فضلا عن ذلك فأن الرقابة على الحسابات قد أصبحت الآن وسيلة لحماية الأقلية من المساهمين ضد تعسف الأغلبية فى استعمال حقوقها ، ومن جهة أخرى فأن المستخدمين من المستثمرين والدائنين والبنوك يحتاجون إلى بيانات مالية مدققه ولا يتأتى ذلك إلا عن طريق خضوع تلك المعلومات لمراجع حيادى يضمن أن القوائم المالية قد أعدت بالتوافق مع مبادئ المحاسبه المتعارف عليها ، وان تلك القوائم قد تضمنت الإيضاحات اللازمة التى تعتبر ضرورة للمستخدمين ، وتبدو أهميه ذلك فى توفير احتياجات المستثمر الحالى والمرتقب **Present and Potential investor** ، فعند دراسة القيام بالاستثمار فى الأوراق المالية لاحدى الشركات ، فأن الامر يتطلب اجراء تحليل مالى ملائم للقوائم المالية ، إلا أنه ليس هناك ضمان كاف بأن تلك القوائم قد تم

عرضها بعدالة وصدق بسبب عدم وجود معرفة لدى المستثمرين بخصوص النظام المحاسبي الذي ينتج تلك القوائم .

ويتمثل واجب المراجع الحيادي في تقديم راى خبير غير متحيز للمستثمر المرتقب بخصوص عدالة عرض القوائم المالية باعتبار أن هؤلاء المراجعين ذو تأهيل علمي وعملي فضلاً عن انهم حياديين ومستقلين عن إدارة الشركة .

٣-الخبرة المهنية المطلوبة لاعداد المعلومات والتحقق من صحتها

لاشك أن كل من العملية المحاسبية وعملية إعداد القوائم المالية أصبحت امرا معقداً ، وكامثله على ذلك عملية المحاسبة عن الأرباح لكل سهم ، وعقود التأجير والمعاشات والتقرير عنها ، وكلما ازدادت تلك العمليات تعقيداً كلما زادت احتمالات وفرصة وجود أخطاء غير عمديه ، ومن ثم يكون من الصعوبة بمكان أو من المستحيل أن يتم تقييم جوده القوائم المالية ، ومن هنا كان تطلع المستخدم للمراجع الحيادي الذي يقوم بالتقرير عن تلك القوائم لإضفاء الجودة على المعلومات التي يتم الحصول عليها .

فلاشك أن رأى المراجع على القوائم المالية التي يراقب حساباتها يضفي مزيداً من الثقة على المعلومات المالية التي تقدم للغير من الطرف الثالث سواء من موردي الشركة وعملائها ودائنيها والمستثمرين الذين يرغبون في شراء أسهمها أو الاكتتاب في السندات التي تصدرها ، حيث أن الغير لايركن إلى الحسابات التي تعدها إدارة الشركة وحدها ، فمتى كانت الحسابات والقوائم قد حظيت براى أيجابي **Positive Assurance** من مراقب للحسابات توافرت فيه شروط الخبرة والحياد ، فأن ذلك يكسبها قوة أدبية تؤثر في أقناع ذوى الشأن ،

وتيسر للشركة الحصول على الائتمان الذى تحتاج إليه من الأسـواق الماليـة بشروط مناسبة .

٤- العوامل التى تحول دون مقدرة مستخدمى المعلومات للوصول إلى تلك المعلومات بشكل مباشر . وكذا عدم مقدرتهم على الحكم على جودة تلك المعلومات بأنفسهم :

لا توجد إمكانية لمستخدمى القوائم المالية من الاقـتراب المباشـر مـن السجلات التى يتم أعداد القوائم المالية فى ضوئها إلا لدى القليل جدا[١] ، وحتـى فى الحالات التى يكون فيها تلك السجلات متاح الحصول عليـها لأغـراض مراجعتها ، فأن القيود والمحددات المرتبطة بالوقت والتكلفة تؤدى إلـى منـع هؤلاء المستخدمين من التقييم المباشر لجودة القوائم المالية ، وفى مثـل تلـك الظروف يكون لهؤلاء المستخدمين بديلين هما :-

أ - قبول جوده البيانات المحاسبية بثقة تامة وإمكانية اعتماد مرتفعة .

ب- الاعتماد على راى طرف ثالث حيادى - هـو مراقـب الحسـابات الخارجى .

ولاشك أن المستخدمين يفضلون بوضوح البديل الثانى فى حالـة وجـود قوائم مالية تتضمنها التقارير السنوية المنشورة ، فعملية المراجعة بالإضافـة إلى أنها توفر الثقة والمصداقية فى القوائم المالية ، فأنها تضيف قيمه مضافـة **Valuc added** إلى تلك المعلومات المالية ، ويرجع ذلك بسبب الاعتبـارات التحفيزيه ، أو ما يطلـق عليـها النظريـة التحفيزيـه **The Motivational Theory**، وطبقاً لتلك النظرية فأن معدى القوائم المالية يتـم تحفـيزهم لأداء المهمة بشكل أفضل لمعرفتهم المسبقة بأن إيضاحاتهم وتأكيداتهم ومزاعمـهم **Assertions** سوف تتعرض لتدقيق ومراجعة من قبل مراجع حيادى ، ومن ثم

فأن تلك الإيضاحات ستكون متوافقة مع احتياجات مستخدمى القوائم المالية ومن هنا فأن مراجعة الحسابات ستكون اداه فعاله لتحقيق التوازن بين مصلحتين قائمتين هما:-

أ-حماية المساهمين الذين قد لا تؤهلهم ثقافتهم المالية والقانونية لمباشرة الرقابة على الحسابات الشركة ومراجعة دفاترها وسجلاتها ، أو قد لا يتوفر لهم الوقت الكافى لممارستها .

ب-حماية مصلحة الشركة ذاتها ، حيث أن إجازة الرقابة المطلقة لكل مساهم من شأنها أن تعطل أعمال الإدارة ، وقد يترتب عليها حتما إفشاء أسرار الشركة التجارية والمالية ، وحتى لا يترك لمجلس الادارة الحبل على غاربه فيتصرف فى شئون الشركة وفقا لهواه ، أو يوجهها على نحو يحقق المنافع الشخصية لأعضائه ويضر بالشركة والمساهمين بها .

٢/٣/١ نطاق وحدود المراجعة الحيادية

١/٢/٣/١ مسئولية المراجع ونطاق عمليه المراجعة

تطبيقا لمعيار المراجعة الدولى رقم (٢) تتركز مسئوليه المراجع الحيلدى فى إبداء رأيه حول البيانات المالية ، أما مسئوليه إعدادها فتقع على عائق الإدارة حيث تتمثل مسئوليتها فى الاحتفاظ بسجلات محاسبيه مناسبة ، وتطوير أنظمة ضبط داخليه ، بالإضافة إلى اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة وبجانب المحافظة على أصول المنشأة ، ولاشك فأن مراجعة تلك البيانات المالية لا يعفى الإدارة من تلك المسئوليات .

وعاده ما يحدد المراجع نطاق أو مدى مراجعة القوائم المالية فى ضوء المتطلبات القانونية أو الأنظمة المرعية أو المعايير الصادرة عن التنظيمات

المهنة المختصة ، ويتعين أن يتم تنظيم عملية المراجعة بحيث تغطى بصورة مناسبة فحص كافه أنشطة المنشأة المرتبطة بالقوائم المالية المراجعة .

وينبغى أن يقتنع المراجع بصحة وكفاية المعلومات المالية قبل إبداء رأيه حول القوائم المالية التى يتم الحصول عليها ، ويتم ذلك عن طريقين هما:-

أ - ودراسة وتقييم و أختبار نظم المحاسبة والضبط الداخلى لتحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة الاخرى .

ب- القيام بإجراءات الفحص والاختبارات اللازمة للأرصدة والعمليات المحاسبية وغيرها من الإجراءات التى يراها المراجع مناسبة لظروف الحالة .

كما يجب أن يقوم المراجع بتحديد مدى سلامه عرض المعلومات ، ويتم ذلك عن طريقين هما :-

أ- مقارنه القوائم المالية للتأكد من صحة تلخيص العمليات والأحداث المسجلة.

ب- دراسة الأسس والسياسات المحاسبية المطبقة بواسطة الإدارة فى إعداد القوائم المالية ، وتقييم مدى سلامه اختيار وتطبيق تلك السياسات بصورة مماثلة .

ويعتمد المراجع عادة على الحكم الشخصى **Judgement** فى تحديد نطلق الاختبارات التى يجريها ، ونظراً لان الكثير من ادله الإثبات ليست مطلقه أو قاطعه ، فأنه يتعذر الإثبات القاطع فى المراجعة إلا فى حالات نادرة .

وعند وجود أيه دلائل ومؤشرات **Red Flags** تشير إلى حدوث أخطاء أو غش أو مخالفات**Errors, Fraud Or Irregulars** تؤدى إلى وجود تحريف مادى فى البيانات المحاسبية ، فانه يتحتم على المراجع أن يتوسع فى إجراءاته لتعزيز تلك الدلائل أو نفيها .

وينبغى على المراجـــع الحيـــادي أن يصـــدر رأى متحفـــظ Qualified Opinion أو يمتنع عن إبداء الرأى Disclaimer Of Opinion حسب الأحوال فى حاله وجود أى قيود تكون قد صادفته وأثرت على نطاق مراجعته للقوائـــم المالية وعلى إبداء رأيه .

١/٣/٣/٢ القيود على عملية المراجعة The Limitation oF Auditing

يمكن تصنيف القيود المرتبطة بعملية المراجعة حسب مصادرها إلى :

أ – قيود ترجع للهيكل المحاسبى ذاته .

ب- قيود تنشأ من عملية المراجعة ذاتها .

أ – قيود الهيكل المحاسبى

١- لا يمكن لاى عمليه مراجعه إعطاء تأكيد قاطع بأن القوائم المالية خاليـــه من اى أخطاء جوهرية ناشئة أما عن الخطأ فى تشغيل البيانات المحاسبية أو عن الخطأ فى التقدير نتيجة إختيار المبادئ المحاسبية أو تطبيقها .

ويؤيد ذلك ما ورد فى بيان لجنه مسئوليات المراجع الصادرة من المجمـع الامريكى للمحاسبين القانونيين على النحو التالى :-

" أن القوائم المالية التى خضعت للمراجعة لا يمكن أن تكون مكتملة الدقـة وينشأ ذلك جزئياً نتيجة لغموض المفاهيم المحاسبية التى تعكسها.. وفضلاً عن ذلك فأن المنتج المحاسبى وهو القوائم المالية لا يمكن أن يكون أكثر دقه وأكثر قابليه للاعتماد عليه مما تسمح به طرق القياس المحاسبى التى تستمد منها تلك القوائم ، حيث لا يمكن لاى فرد بما فى ذلك المحاسبين أن يتنبأ بنتائج أحـداث مستقبلية غير مؤكدة ، وبما أن دقه العرض المحاسبى تتوقف علـــى حـدث

مستقبل لا يمكن التنبؤ به ، لذلك فأن العرض المحاسبي سيكون غير دقيق ، والعرض المحاسبى الذى تمت مراجعته لا يمكن أن يكون أكثر دقه لان المراجع لا يستطيع أضافه اليقين حيثما لا يكون التيقن موجوداً " .

٢- كثيراً ما تعطى مبادئ القياس المحاسبى أكثر من بديل للمحاسبة عن عمليه أو حدث معين. فمثلاً هناك طرق عديدة للمحاسبة عن قياس تكاليف المخزون فى المشروع وعن استهلاك الأصول المادية .

بالإضافة لذلك تتطلب المبادئ المحاسبية التفسير واستخدام التقرير الشخصى قبل تطبيقها على عمليات أو ظروف معينه أو أحداث أخرى ، وقد يختلف المحاسبون والمراجعون فى تلك التفسيرات والتقديرات .

ب- قيود تنشأ من عملية المراجعة نفسها

طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها يجب على المراجع أن يجمع قدراً كافياً من ادله الإثبات لتكوين أساس معقول لراى المراجع فى القوائم المالية التى يقوم بفحصها ولكى تكون تكاليف عمليه المراجعة معقولة عادة لا يطبق المراجع إجراءات المراجعة على ١٠٠ % من البنود أو الحسابات التى يفحصها وانما يكتفى بفحص عينات من العمليات.

١- ويشير إيضاح معايير المراجعة رقم (٣٩) بعنوان العينات فى المراجعة إلى أن مفهوم الأساس المعقول لراى المراجع يتضمن درجه من عدم التأكد والا كان البديل المتاح هو فحص جميع المعلومات ، وبما أن ذلك نادراً ما يحدث فأن المفهوم الأساس لاستخدام العينات من المفاهيم المعترف بها والمستقرة فى مهنه المراجعة .

٢- وحتى لو تم تنميه اعتبارات التكلفة فمن المشكوك فيه تصميم عمليه مراجعة تعطى تأكيداً قاطعاً بصحة رأى المراجع فى تطابق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فقد يكون من المستحيل مراجعه نتائج أحداث وعمليات لم تقيدها الوحدة ، حيث لا يمكن للمراجع مراجعه ما ليس موجود ، فغياب أو عدم فاعلية الإجراءات الرقابية من اكتمال تشغيل وتسجيل البيانات المحاسبية قد يجعل من المستحيل أحياناً مراجعه اوجه نشاط معينة من نشاطات الشركة ، كما أن التواطؤ سواء تم بالكامل داخل المنشأة أو اشتمل على أطراف خارجية قد يبطل مفعول الإجراءات الرقابية والأدلة الاخرى التى يعتمد عليها المراجع عادة .

٣-عادة ما يعمل المراجع فى ظل قيد زمنى يؤثر على مقدار وكفاية ادله الإثبات التى تشكل الأساس فى تكوين رأيه عن القوائم المالية ، فعادة ما يتم إصدار تقرير المراجعة للقوائم المالية خلال الثلاثة شهور التالية لتاريخ إقفال القوائم المالية ، ولاشك أن ذلك يؤثر حتماً على مقدار ادله الإثبات بخصوص العمليات المالية والأحداث التى تقع بعد تاريخ تلك القوائم والتى يكون لها أثر جوهرى ومادى عليها هذا من جهة ، ومن جهة اخرى فهناك فترة زمنية قصيرة نسبياً متاحة للحد من عدم التأكد الموجود فى تاريخ تلك القوائم المالية .

من هنا فأن المراجعة لا توفر التأكيد الكامل بأن تلك القوائم خاليه من الأخطاء المادية سواء العفوية أو المتعمدة ، ومن ثم فهناك قدر من عدم التأكد أو المخاطرة يوجد دائماً عند الاعتماد على تقرير المراجعة .

٤/١ المعايير المهنيه الى تحكم عمل المراجع الحيادى

١/٣/١ معايير المراجعة المتعارف عليها

يمثل المعيار هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه أو نمط يتأسس بالعرف عن طريق القبول العام أو من خلال الهيئات والتنظيمات المهنية أو العلمية أو الحكومية أو السلطات التشريعية ، وتمثل معايير الأداء المهنية للمراجعه الأنماط الواجب اتباعها من قبل الممارسين للمهنة فى ظل الظروف المماثلة .

بعبارة أخرى تهدف المعايير الى قياس أداء المراجع وتعزيزه إلى مستوى الأداء المهنى المتعارف عليه .

تشير المعايير عادة الى ما يجب على المراجع اتباعه فى كافه الأحوال ، فى حين أن إجراءات المراجع تعكس تصرفات وممارسات محددة ينبغى القيام لتنفيذ النشاط ، وقد اعتادت مكاتب المراجعة القانونية على إعداد دليل لإجراءات المراجعة حتى يتم الاسترشاد به من قبل مراجعى المكتب ، ويعد بمثابة النظام الأساسى الذى يتم اتباعه لضمان الالتزام بمعايير المراجعة .

فمعايير المراجعة إذن تمثل المقاييس التي تهتم بنوعيه وجوده خطوات عمليه المراجعة وكذلك بالأهداف التى يجب أن يتم تحقيقها ، بالإضافة للصفات المهنية التى يجب أن يتحلى بها المراجع وبحكمه الشخصى الذى يمارسه أثناء إعداد تقريره ، أما إجراءات المراجعة فهى تمثل الخطوات التنفيذية التى يتبعها مراقب الحسابات عند القيام بعمليه المراجعة خلال مراحلها المختلفة .

فعلى سبيل المثال يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى أن يحصل المراجع على ادله إثبات كافيه ، وفى حاله تحقيق رصيد البنك يتطلب الامر لإتباع المعيار أن يحصل المراجع على شهادة من البنك بأرصدة الشركة

طرفه ، فأذا لم يحصل المراجع على تلك الشهادة يكون قد أخل بهذا المعيـار ، اما إجراءات المراجعة فتتطلب من المراجع أن يطلب مـن إدارة الشـركة أن ترسل خطاب للبنك تطلب فيه إرسال تلك الشهادة للمراجع مباشرة .

ولاشك فان الإخلال بالمعيار يعرض المراجع للمسئولية ، بحيث يصبـح مقصرا إذا لم يحصل على شهادة البنك ، أما الإخلال بإجراءات المراجعـة لا يعرض المراجع بصورة مباشرة لتلك المسئولية .

وقد أرسى المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين معايير الأداء لممارسـه مهنه المراجعة عن طريق إصدار كتب في عام ١٩٥٤ عن طريـق مجلـس معايير المراجعة Auditing Standards Boaed (ASB) تحت عنوان معـايير المراجعة المتعارف عليـها والمقبولـة بوجـه عـام Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) حيث تم إصدار عشره معايير متعارف يمكن تبويبها الى ثلاثة مجموعات رئيسيه هى :- [(١)]

١-مجموعه المعايير العامة General Standards

وتتضمن ثلاثة معايير تتصل وتهتم بالتأهيل ولتكوين الشخصى للمراجـع وعلاقتها بجوده ونوعيه الأداء المطلوب هى :-

١- يجب أن تتم عمليه المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العلمى والعملى Technical Training and Proficiency .

---

(١) لمزيد من التفصيل يرجع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، معايير المراجعة للرقابة على جودة أداء مراقبي الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

٢- يجب أن يكون لدى المراجع اتجـــاه فكـــرى وعقلـــى حيـــادى ومســـتقل Independent Mental Attitude فى كافـــه الأمـــور المتعلقـــة بعمليـــه المراجعة .

٣- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة Due porofessional Care والمعتدلة عند أداءه لمهام المراجعة وعند إعداد التقرير.

٢-مجموعه معايير العمل الميدانى Field work Standards

وتتعلق تلك المجموعة فى الإرشادات الفنية لإجـــراءات وتنفيـــذ عمليـــه المراجعة ، وتتضمن ثلاثة معايير رئيسيه هى :-

١- يجب التخطيط الكاف Adequate Planning لعمليه المراجعة ، فضلا عن توافر الإشراف الدقيق Adequate Supervision والكاف علـــى أعمـــال المساعدين .

٢- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخليـــة Evaluation the System of internal Control بدقه لتقرير مدى الاعتماد عليها ومن ثم تحديد المـدى المناسب للاختبارات اللازمة.

٣- يجب الحصول على قدر كاف وصالح مـــن أدلـــه الإثبـــات Sufficient Competent Evidence لتكوين أساس سليم ومعقول لإبداء الراى علـــى القوائم المالية محل المراجعة .

٣-مجموعة معايير إبداء الراى Reporting Standards

وتتناول تلك المجموعة المعايير والضوابط التى تحكـــم إعـــداد تقريـــر المراجعة باعتباره المنتج المادى الأساسى للمراجع الذى عن طريقه يوصـــل

المعلومات المبلغة لأغلب المستخدمين ، وتتضمن هذه المجموعة أربعة معايير أساسيه هى :-

١- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها **Generally Accepted Accounting Principles** .

٢- يجب أن يوضح التقرير ما اذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها فى الفترة السابقة (الثبات **Consistency**) .

٣- تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك (الإفصاح المناسب **Adequate disclosure**) .

٤- يجب أن يتضمن التقرير راى المراجع عن القوائم المالية كوحده واحده ، أو امتناعه عن إبداء الراى فى الحالات التى يتعذر فيها الإفصاح عن هذا الراى ، (التعبير عن الراى **Expression oF Opinion**) .

١/٤/٢ إيضاحات معايير المراجعة الأمريكية Statement of Standards-(SAS)

واجهت معايير المراجعة المتعارف عليها **GAAS** التى أصدرها المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين عديد من الانتقادات باعتبارها تتميز بالعمومية ، ومن ثم فقد أصدر المجمع عديد من المعايير التفصيلية المرتبطة بالمجموعات الثلاثة الرئيسية بهدف معالجه مشاكل عمليه تواجه الممارسين والمزاولين للمهنة ، بالإضافة إلى مساعدتهم عن طريق توفير(أ) الاجراءات التى يمكن بواسطتها تطبيق معايير المراجعة ، (ب) كيفيه تطبيق المعايير على بنود معينه فى القوائم المالية ، (جـ) كيفيه تطبيق المعايير على قطاعات أو صناعات

معينه أو تنظيمات أو مشروعات أو خدمات معينه، (د) كيفيه تطبيق المعـــايير على أنواع معينه من التقارير عن عمليات بخلاف عمليـــات المراجعـــة فـــى المنشآت التى تهدف إلى تحقيق الربح أو التى لا تهدف إلى تحقيـــق الربـــح ، (هــ) أمور أخرى تتعلق بالتنفيذ السليم لعمليه المراجعـــة وبعـــض مجـــالات المراجعة التفصيلية .

وتتميز تلك الإيضاحات التفصيلية الخاصة بمعايير المراجعة بأنها تتعرض لإدخال تعديلات عليها من وقت لاخر بهدف تحقيق التطويـــر ، حيـــث مـــن لصعوبة وضع معايير تشمل القواعد التى تلائم كافه الحالات والظروف علـــى وجه التحديد مما قد يكون معوقا للتطوير ولا يساعد على التجديد فى الممارسة ومن ثم كان من الأفضل إصدار إيضاحات معايير للمراجعه SAS من وقـــت لاخر تتمشى مع الظروف المتغيرة ، وتتفق مع ميول واتجاهات الممارسين من إصدار معايير من وقت لأخر وتعديلها وتطويرها بدلا من وضـــع مجموعـــه ثابتة تتسم بالعمومية .

ويوضح الشكل الإيضاحي رقم (٤/١) كل من إيضاحات معايير المراجعة SAS أو إيضاحات معايير خدمات إبداء الـــراى Statement on Standards for Attestation Engagements (SSAE) ، بالإضافة إلى إيضاحات معـــايير خدمات المحاسبة والفحص Statement on Standards for Accounting and Review Services (SSARS) [١]

---

(١) لمزيد من التفاصيل يرجع الى :-

- Guy, Dan M. , and D.R . Carmichael, Practitioner's Guide To GAAS 99 Covering all SASS, SSAES, SSARSS and Interpretations, John Wiley and Sons, Inc., 1999 .

شكل إيضاحى رقم (٤/١)

إيضاحات معايير خدمات المراجعة والمحاسبة القانونية

أولا : إيضاحات أو نشرات معايير المراجعة (SAS)

رقم الإيضاح	عنوان المعيار	قسم الدليل
١	تجميع معايير وإجراءات المراجعة .	متعددة
٨	معلومات أخرى فى مستندات تضمن معلومات مالية مراجعه.	٥٥٠
١٢	الاستفسار من محامي العميل بخصوص وجود دعاوى قضائية أو مطالبات محتملة .	٣٣٧
٢٢	التخطيط و الإشراف .	٣١١
٢٥	العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير الرقابة على الجودة .	١٦١
٢٦	الارتباط بالقوائم المالية .	٥٠٤
٢٩	إعداد تقارير عن المعلومات المصاحبة للقوائم المالية الأساسية فى مستندات مقدمه للمراجع .	٥٥١
٣١	أدله الإثبات .	٣٢٦
٣٢	كفايه الإفصاح فى القوائم المالية .	٤٣١
٣٧	الإفصاح فى ظل قوانين الأوراق المالية .	٧١١
٣٩	معاينة عمليه المراجعة .	٣٥٠
٤١	أوراق العمل .	٣٣٩
٤٢	التقارير عن القوائم المالية المختصرة وبيانات مالية مختارة .	٥٥٢
٤٣	الإيضاح الجامع والشامل لمعايير المراجعة .	١٥٠-٣٣١-٣٥٠- ٤٢٠-٩٠٩-٣٣- ٣١٣-٣٣٤
٤٦	دراسة الإجراءات المحذوفة بعد تاريخ التقرير .	٣٩٠

٤٧	مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عمليه المراجعة .	٣١٢
٤٨	أثار نظم التشغيل الإلكتروني على مراجعه القوائم المالية .	٣١١-٣٢٦
٥٠	تقارير عن تطبيق المبادئ المحاسبية .	٦٢٥
٥١	التقرير عن القوائم المالية المعدة للاستخدام فى البلدان الأخرى .	٥٣٤
٥٢	الإيضاح الجامع لمعايير المراجعة -٨٧	٥٥١-٥٥٨
٥٤	التصرفات غير القانونية عن طريق العملاء .	٣١٧
٥٥	دراسة هيكل الرقابة الداخلية عند أداء عمليه المراجعة .	٣١٩
٥٦	الإجراءات التحليلية .	٣٢٩
٥٧	مراجعه التقديرات المحاسبية .	٣٤٢
٥٨	تقارير عن القوائم المالية المراجعة .	٥٠٨
٥٩	دراسة المراجع لمقدرة المنشأة عن الاستمرارية .	٣٤١
٦٠	إيصال الرقابة الداخلية المرتبطة بأمور مذكورة فى عملية المراجعة .	٣٢٥
٦١	الاتصال بلجان المراجعة .	٣٨٠
٦٢	تقارير خاصة .	٦٢٣
٦٤	إيضاح جامع لمعايير المراجعة-١٩٩٠	٣٤١-٥٠٨-٥٠٣،
٦٥	دراسة المراجع لوظيفة المراجعة الداخلية عند أداء عمليه مراجعه القوائم المالية .	٣٢٢
٦٧	المصادقات .	٣٣٠
٦٩	مغرى عرضت بعدالة بالتوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى تقرير المراجع الحيادي .	٤١١
٧٠	تقارير عن تشغيل العمليات عن طريق التنظيمات الخدمية .	٣٢٤
٧١	المعلومات المالية الدورية	٧٢٢
٧٢	خطابات الاكتتابات والأطراف المعنية الأخرى .	٦٣٤

٧٣	استخدام عمل خبير أو متخصص .	٣٣٦
٧٤	اعتبارات مراجعه الالتزام فى عمليات مراجعه الهيئات الحكومية وتلقي المساعدات المالية الحكومية .	٨٠١
٧٥	الارتباط بإجراءات متفق عليها على عناصر ، حسابات أو بنود معنية فى القوائم المالية .	٦٢٢
٧٦	تعديلات على إيضاح معايير المراجعة رقم ٧٢ الخاصة بخطابات الاكتتاب والأطراف المعنية .	٦٣٤
٧٧	تعديلات على إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٢ بعنوان التخطيط والإشراف ، والإيضاح رقم ٥٩ بعنوان دراسة المراجعة لقدره المنشأة على الاستمرارية والإيضاح رقم ٦٢ بعنوان تقارير متخصصة	٣١١-٣٤١-٥٤٤-٦٢٣
٧٨	دراسة الرقابة الداخلية عند أداء عمليه المراجعة المالية- تعديل الإيضاح معايير المراجعة رقم ٥٥ .	٣١٩
٧٩	تعديل إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٨) بعنوان تقارير عن القوائم المالية المراجعة .	٥٠٨
٨٠	تعديل ايضاح معايير المراجعة رقم ٣١ بعنوان ادله الاثبات.	٣٢٦
٨١	مراجعه الاستثمارات .	٣٣٢
٨٢	دراسه الغش عند مراجعه القوائم المالية .	٣١٦
٨٣	إجراء الفهم بالعميل وأنشطته .	٣١٠
٨٤	الاتصالات بين المراجعين السابقين واللاحقين .	٣١٥
٨٥	إقرارات الاداره .	٣٣٣
٨٦	تعديل إيضاح معايير المراجعة رقم (٧٢) بعنوان خطابات الاكتتاب والأطراف المعنية الأخرى .	٦٣٤
٨٧	تقييد استخدام تقرير المراجع.	٥٣٢

ثانيا :–إيضاحات معايير خدمات إبداء الرأى (SSAE)

١	معايير إبداء الراى .	٢١٠٠
١	التنبؤات والتوقعات المالية .	٢٢٠٠
١	التقرير عن المعلومات المالية الاوليه .	٢٣٠٠
٢	التقرير عن الرقابة الداخلية للمنشأة .	٢٤٠٠
٣	إبداء الرأى عن الالتزام .	٢٥٠٠
٤	عمليات الارتباطات بالإجراءات المتفق عليها .	٢٦٠٠
٥	تعديل على إيضاح معايير خدمات إبداء الرأى رقم (١) بعنـوان معايير إبداء الرأى .	٢١٠٠
٦	تعديل على إيضاح معايير خدمات إبداء الرأى رقم (٢) بعنـوان التقرير عن الرقابة الداخلية للمنشأة .	٢٤٠٠
٧	تحديد الفهم بالعميل .	٢١٠٠
٨	مناقشه وتحليل بيانات الإدارة .	٢٧٠٠

ثالثا : إيضاحات معايير خدمات المحاسبة والفحص

رقم الإيضاح	عنوان الإيضاح	القسم
١	إعداد وفحص القوائم المالية .	٣١٠٠
٢	التقرير عن القوائم المالية المقارنة .	٣٢٠٠
٣	تقارير الإعداد عن معلومات مالية تم تضمينها فى نمـاذج معينة .	٣٣٠٠
٤	الاتصالات بين المحاسبين السابقين واللاحقين .	٣٤٠٠
٦	التقارير عن القوائم المالية الشخصية التى يتم تضمينـها فى خطط مالية شخصيه مكتوبة .	٣٦٠٠
٧	إيضاح جامع عن معايير خدمات المحاسبة والفحص عـام ١٩٩٢ .	٣١٠٠ – ٣٢٠٠– ٣٣٠٠–٣٤٠٠

٣/٤/١ معايير المراجعة الدولية :

نتيجة لتزايد الاهتمام الدولى بمعايير المراجعة أنشـــئ الاتحـــاد الدولـــى للمحاسبين **The International of Accountants** عام ١٩٧٧ ، والذى أصـــدر مجموعه من معـــايير المراجعـــة الدوليـــة **International Standards on Auditing (ISA)** عن طريق اللجنة الدولية لممارسة مهنـــة المراجعـــة **The International Auditing Practices Committes** بهدف توحيد ممارســـات مهنه المراجعة فى كافة أنحاء العالم .

وترجع الأهمية التي أوليت لمعايير المراجعة الدولية إلى الحاجة الملحـــة المستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير الأداء التى تغطـــى كافـــه الجوانـــب المختلفة للعمل المهنى فى حقل المراجعة ، ولسد احتياجات وتوقعات مجتمـــع الأعمال ، وتحظى فى ذات الوقت بالقبول العام والذى يمكنها من التمتع بقـــوة مهنية ملزم لكل ممارسي المهنة ، الأمر الذى يجعلها تمثل أنماط لما يجـــب أن يكون عليه الأداء لممارسه المهنة ، ومما يساعد على تقليل التفاوت فـــى الأداء بين المزاولين فى معظم دول العالم-أن لم يكن جميعها ، وتبرز أهميه معـــايير المراجعة الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات ، وتزايد دورهـــا فى الوقت الحاضر لاسيما فى ظل العولمة واتفاقيه الجات ولاشك أن وجـــود مثل تلك المعايير الدولية سوف تحقق عديد من الأهداف للعديد من الأطـــراف سواء لممارسى المهنة أو لمستخدمى القوائم المالية أو الشـــركات الدوليـــة أو بعض الدول النامية التى لم تصدر معايير المراجعة بعد ، أو حتى لتلك الـــدول التى تسعى لتطوير معاييرها المحلية المطبقة فى ممارسه المهنة لديها ، وذلـــك

بهدف رفع مستوى درجه الكفاءة فى الأداء المهنى إلى المستوى الدولى ، وفيما يلى ابرز تلك الأهداف :-

١- التخفيف من احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند أعداد القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية متعددة الجنسيات.

٢- الالتزام بقواعد الإفصاح الكاف والمناسب الذى تنص عليه معايير المحاسبة الدولية ، فضلاً عن ان الالتزام بمعايير المراجعة الدولية سيوفر للقوائم المالية الصادرة للشركات الدولية الثقة وإمكانية الاعتماد عليه ، كما يجعلها صالحة للمقارنة والتحليل بسبب توحيد المعايير .

٣- أن وجود المعايير الدولية للمراجعة سوف يوفر على الدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية ، خصوصاً فى ظل ضعف تنظيماتها المهنية ، وفى ضوء نقص مواردها ومعارفها .

٤- توافر المرونة والاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق راس المال والمتعاملين فيها ، ولاسيما فى ظل التطوير والتحديث المستمر لتلك المعايير حسب الاحتياجات المتغيرة ، ويوضح الشكل الايضاحى رقم (٥/١) مجموعة المعايير الدولية . [١]

---

(١) لمزيد من التفصيل يراجع :-

- Hayes, Rick and Arnold Schilder With Roger Dassen and Philip Wallage, Priniples of Auditing : An International Perspective. Mc Graw – Hill Publishing Co., N . Y . , 1999 .

شكل إيضاحي رقم (٥/١)

المعايير الدولية للمراجعة

١٠٠-١٩٩ أمور تمهيدية Introductory Matters

١٠٠ مقدمه للمعايير الدولية عن المراجعة والخدمات المرتبطة .

١١٠ قاموس المصطلحات .

١٢٠ إطار المعايير الدولية للمراجعة .

٢٠٠-٢٩٩ المسئوليات Responsibilities

٢٠٠ الأهداف والمبادئ العامة التى تحكم مراجعه القوائم المالية .

٢١٠ شروط ارتباطات عمليه المراجعة .

٢٢٠ رقابه الجودة على عمل المراجعة .

٢٣٠ التوثيق .

٢٤٠ الغش والأخطاء .

٢٥٠ دراسة القوانين واللوائح عند مراجعه القوائم المالية .

٣٠٠-٣٩٩ التخطيط Planning

٣٠٠ التخطيط .

٣١٠ معرفة الأعمال .

٣٢٠ الأهمية النسبية فى المراجعة .

٤٠٠-٤٩٩ الرقابة الداخلية Internal Control

٤٠٠ تقييم المخاطر والرقابة الداخلية .

٤٠١ المراجعة فى ظل بيئة نظم المعلومات الإلكترونية .

٤٠٢ اعتبارات المراجعة المرتبطة بالكيانات التى تستخدم تنظيمات خدمية .

٥٠٠-٥٩٩	**ادله إثبات المراجعة Audit Evidence**
٥٠٠	ادله إثبات المراجعة .
٥٠١	ادله إثبات المراجعة – اعتبارات إضافية لبنود محدده .
٥١٠	الارتباطات الأولية – ارصده الافتتاح .
٥٢٠	الإجراءات التحليلية .
٥٣٠	معاينة عمليه المراجعة .
٥٤٠	مراجعه التقديرات المحاسبية .
٥٥٠	الأطراف المرتبطة .
٥٦٠	الأحداث اللاحقة .
٥٧٠	الاستمرارية .
٥٨٠	إقرارات الإدارة .
٦٠٠-٦٩٩	**إستخدام عمل الآخرين Using Work Others**
٦٠٠	استخدام عمل مراجع أخر .
٦١٠	دراسة عمل المراجعة الداخلية .
٦٢٠	أستخدام عمل خبير .
٧٠٠-٧٩٩	**نتائج المراجعة واعداد التقارير Audit Conclusion and Reporting**
٧٠٠	تقرير المراجع عن القوائم المالية .
٧١٠	المقارنات .
٧٢٠	معلومات أخرى فى مستندات متضمنة مالية مراجعه .
٨٠٠-٨٩٩	**مجالات متخصصة Specialized Areas**
٨٠٠	تقرير المراجع عن ارتباطات مراجعه ذات أغراض متخصصة.

٨١٠ فحص المعلومات المالية المستقبلية .

٩٠٠-٩٩٩ الخدمات المرتبطة Related Services

٩١٠ الارتباطات الخاصة بفحص القوائم المالية .

٩٢٠ الارتباطات الخاصة بأداء إجراءات متفق عليها بخصوص المعلومات المالية .

٩٣٠ الارتباطات الخاصة بإعداد المعلومات المالية .

٥/١ تأهيل المراجع وكيفيه حصوله على الترخيص المهنى :

حتى تتوافر الثقة فى رأى مراقب الحسابات من قبل الأطراف التى تعتمد على تقريره عن القوائم المالية ، يجب أن تتوافر فيه شروط التأهيل العلمى والمهنى اللازمين على النحو التالى :- [١]

وقد نص المعيار الأول من معايير المراجعة المتعارف عليها على ضرورة أن تتم عمليه المراجعة عن طريق أشخاص لديهم الكفاية والخبرة الفنية المطلوبة فى المراجع ، ويستلزم ذلك أن تكون هناك متطلبات معينة فى التعليم والتدريب والخبرة والتى على ضوئها يتم منح المراجع ترخيص لمزاولة مهنه المراجعة والمحاسبة القانونية .

وفى ضوء ذلك يتعين توافر أركان ثلاثة تمثل المتطلبات الأساسية للتأهيل اللازم لمزاولة مهنه المراجعة هى التأهيل العلمى ، وأختبار التأهيل المهنى .

---

(١) القارئ الذى يرغب فى مزيد من التفصيل يمكنه الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

١/٥/١ التأهيل العلمى لمراقب الحسابات

نص قانون مزاوله مهنه المحاسبة والمراجعة المصرى رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١ فى مقدمته على أن الهدف من ذلك القانون هو الاحتفاظ بمستوى عالى لمن يمارسون المهنة من الناحية العلمية والعملية ، وقد اشترطت المادة الأولى من ذلك القانون فمن يزاولون المهنة أن يكون اسمه مقيداً فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين ، ولعل من أهم الشروط التى تضمنتها المادتين الثانية والثالثة فيمن يقيد بالسجل من حيث المؤهلات العلمية أن يكون الشخص حاصل على بكالوريوس التجارة – شعبة المحاسبة من احدى الجامعات المصرية . (١)

وغنى عن القول يجب الا يقتصر تعليم المراجع على العلوم المحاسبية فحسب ، وإنما يجب أن يمتد ليشمل الحصول على قسط كبير من التعليم العام، بحيث تكون درجه البكالوريوس تمثل الحد الادنى لدخول المهنة ، نتيجة لظهور مبادئ جديدة لمهنه المراجعة ، وليس ادل على ذلك من التقرير الذى أعدته لجنه تدريس المراجعة المنبثقة من جمعيه المحاسبة الأمريكية والذى انتهي إلى نتيجه مفادها أن الدراسة الجامعية فقط لا يمكن أن تؤهل الدراس ليصبح مراجعاً ومحاسباً قانونياً .

---

(١) كذلك يشترط أن يكون الشخص مصرياً ومقيماً فى مصر وكامل الأهلية المدنية ، وحسن السمعة ولم تصدر عليه أحكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسه بالشرف وكذلك يمكن للشخص أن يكون حاصل على بكالوريوس فى التجارة شعبة إدارة الأعمال من أحد الجامعات على ان يحصل فوق ذلك على دبلوم فى ضرائب ، وفى حالة حصول على شهادة من جامعة أجنبيه يشرط أن تقرر الجهات المختصة قبولها كدرجة معادلة .

ولأهمية التأهيل العلمى فقد وضع الاتحاد الدولى للمحاسبين قسم خـــاص للتعليم المحاسبى المهنى ، حيث تضمن ذلك القسم مجموعة مـــن الإرشـــادات التى لعل أهمها الإرشاد الثانى بعنوان التعليم المـــهنى المســتمر ، والإرشـــاد السابع بخصوص التعليم والتدريب كمتطلبات لتقنيات المحاســبة ، والإرشـــاد الحادى عشر بخصوص تكنولوجيا المعلومات فى مناهج المقررات الجامعيـــة للمحاسبة .

٢/٥/١ التأهيل العملى لمراقب الحسابات

نصت المادة الثامنة من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ على أنه يشـــترط لنقل اسم الطالب من جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين إلى جـــدول المحاسبين والمراجعين أن يكون قد أمضى مده التمرين المقررة وهى ثلاثـــة سنوات لدى أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة المقيدة بالجدول ، بشرط أن يكون الطالب قد زاول فعلا أعمال المحاسبة والمراجعة بصورة جديه وبدون انقطاع طوال المدة ، ويثبت التمرين بشهادة من المكتب الذى قضى به الطـــالب مـــدة التمرين بمكتبه .[١]

وقد نصت المادة العاشرة من القانون على أن يحسب من مده التمرين كـل زمن قضاه الشخص فى عديد من الوظائف المنـــاظرة المحـــددة بالقـــانون أو المقررة عن طريق الوزير المختص .

---

[١] قسم القانون رقم ١٣٣ لسنه ١٩٥١ السجل العام للمحاسبين والمراجعين إلى ثلاثة جداول هـى: جدول (جـ) وهو خاص بالمحاسبين والمراجعين تحت التمرين ، وجدول (ب) وهو خاص بمساعدى المحاسبين والمراجعين ، وجدول (أ) وهو خاص بالمحاسبين والمراجعين المزاولين للمهنة .

كذلك فقد نصت المادة الخامسة والعشرين من ذات القانون على أنه يشترط فى المحاسب والمراجع لاعتماد ميزانيات الشركات المساهمة أن يكون من أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، أو ان يكون قد زوال المهنة كمحاسب أو كمراجع فى مكتبه لحسابه الخاص مده لا تقل عن خمسة سنوات من تاريخ قيده بتلك الصفة ، ويحسب من تلك المدة الزمن الذى قضاه المحاسب أو المراجع فى أحدى الوظائف المناظرة .[1]

وحيث أن عمليه التدريب والخبرة تحظى باهتمام العديد من التنظيمات المهنية والباحثين كوسيلة للمحافظة على مستوى الكفاءة المهنية لأعضاء المهنة، وسعيا وراء رفع كفاءه الأعضاء الممارسين المهنيين فقد اقترحت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) فى مجال التطوير المهني سبعة برامج هى (١) برامج التأهيل الاولى ، (٢) برامج التركيز وتجديد المعلومات ، (٣) برامج التأهيل المهنى للحصول على عضوية المهنة ، (٤) برامج التأهيل العليا لمن يحتلون مراكز اشراقيه فى ممارسه المهنة ، (٥) برامج التطوير للاطلاع على أحداث التطويرات فى مجال المحاسبة والمراجعة ، (٦) برامج التدريب الإدارية لتمكين المراجعين من ممارسة وظيفة تقديم الخدمات الاستشارية ، (٧) برامج التدريب الخاصة بمشاكل معنية فى صناعات معينه متخصصة.

---

[1] وتتمثل تلك الوظائف المناظره فى وظيفة مساعد مفتش بديوان المحاسبة أو مساعد مأمور لمصلحه الضرائب أو خبير محاسب بوزارة العدل أو مدرس لماده المحاسبه فى أحد معاهد التعليم الحكومية أو رئيس حسابات بأحدى المصالح الحكوميه أو المؤسسات الماليه أو التجاريه أو الصناعية أو اى عمل أخرى يعتبرنظيرا لتلك الوظائف بقرار من الوزير المختص وبعد موافقه لجنه القيد (صدر خمسة عشرين قرار وزاريا انتهى إلى جعل عديد من الوظائف مناظرة لتلك التى وردت صراحه فى المادة العاشرة من القانون واعتبرت العمل بها من قبيل التدريب العملى .

٣/٥/١ أختبار التأهيل المهني لمراقب الحسابات

لم يتطلب القانون المصري لمزاوله مهنه المحاسبه والمراجعه للحصول علي ترخيص مزاوله المهنه اجراء ايه امتحانات يجب أن يجتازها المحاسب تحت التمرين سواء لقيدة فى جدول المحاسبين تحت التمرين أو لنقله إلى جدول المحاسبين والمراجعين المزاولين ، كذلك فهو لم يتضمن اى شروط تتطلب ضرورة حفاظ المحاسبين والمراجعين القانونيين على كفاءتهم العلمية أوالعملية باى شكل من اشكال التعليم المهنى المستمر Professional Continuing Education Coursers .

ولاشك أن ذلك يمثل قصورا واضحا فى حصول مراقب الحسابات على ترخيص مزاوله المهنه دون اى أختبار أو امتحان للتحقق من حصول المراجع على التأهيل المهني المطلوب ، فالتأهيل العلمى مهما كان مستواه فأنه لايغنى عن الممارسة الميدانية-هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فأن وجود بعض أوجه التصور في التعليم الجامعي ونوعيه الخبرة المكتسبة فى ظل الممارسة الميدانية توجب عقد امتحانات التأهيل للمراجعين القانونين - باعتبارها الفيصل فى تحديد مدى الكفاءة المهنية - وهذا هو الأمر الذى تشترطه التنظيمات المهنية فى البلدان المتقدمة .

وحسنا فعلت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية حين تشترط لقبول المراجعين فى عضويتها اجتياز امتحانين أحدهما متوسط وأخر نهائى على النحو التالى :-

١- امتحان متوسط :

تنص المادة ٥٣ من لائحة الجمعية على أنه يجوز للمحاسب تحت التمرين بعد انتهاء نصف مدة التمرين المقررة أن يتقدم للامتحان المتوسط لاختبار مدى وتقدير ما اكتسب من معلومات وخبرة فى المهنة .

وتنص المادة (٥٤) بأن يجب على كل محاسب تحت التمرين يتقدم للامتحان المتوسط أن يقدم شهادة من عضو الجمعية الذى يشرف على تمرينه يثبت فيها أنه امضى مده التمرين على وجه مرضى وبأنه لائق لدخول الامتحان .

ويغطى الامتحان المواد الدراسية الآتية مادة المحاسبة بما فيها محاسبه الشركات ، ومادة المحاسبة بما فيها شركات التضامن ، ومحاسبه التكاليف والمراجعه والمعلومات العامة والقانونيه والضرائب .

٢-الامتحان النهائى :

يتقدم المحاسب تحت التمرين بعد أن يجتاز بنجاح الامتحان المتوسط للامتحان النهائى الذى تعقده الجمعية لاختبار معلوماته عن المهنة وللحصول على عضوية الجمعية .

وتنص المادة ٥٦ من لائحة الجمعية على انه لا يجوز للمرشح التقدم للامتحان النهائى -فيما عدا الحاصلين على درجه الماجستير فى المحاسبة الا بعد مضى سنه من تاريخ اجتياز الامتحان المتوسط .

وتنص المادة (٥٧) من لائحة الجمعية على أنه يجب على المحاسب تحت التمرين ان يتقدم للمجلس قبل دخوله الامتحان النهائى شهادة من عضو المهنة

الذى يشرف على تمرينه يثبت أنه قد قضى مدة التمرين الواجبة علـــى وجـــه مرضى وأنه لائق لدخول الامتحان .

وتغطى مواد الامتحان النهائى عديد من الموضوعات على النحو التالى:-

مادة المحاسبة بما فيها شركات الأموال وشركات الأشخاص ، المحاســبة الإدارية ومحاسبه التكاليف والمراجعة والقانون والمعلومات العامة والضرائب.

وحسنا فعل مشروع قانون مزاولة مهنه المحاسبة والمراجعـــة الــذى لا يجيز مزاوله المهنة إلا من كان اسمه مقيدا فــى الســجل العــام للمحاســبين القانونين ، وحيث يشتمل ذلك السجل على ثلاثة جداول هى :-

١-جدول المحاسبين تحت التمرين .

٢-جدول المحاسبين القانونيين لشركات الأشخاص والأفراد .

٣-جدول المحاسبين القانونيين لشركات الأموال .

وتطبيقا للمادة الثالثة عشر يشترط فمن يتطلب قيد اســم بالســجل العــام اجتياز الامتحان المقرر للقيد فى كل من تلك الجداول الثلاثة .

ولاشك أن تقييم اجتياز التأهيل المهنى عن طريق الامتحانات يساير مـــا جاء بمتطلبات عضوية المراجعين والمحاسبين القانونيين بالمجمع الأمريكـــى للمحاسبين القانونيين التى تعتبر أن الحصول على شهادة **CPA** شرطا اساســيا لمزاوله مهنه المحاسبة والمراجعة القانونية فى الولايات المتحدة الأمريكية .

١/٥/٤ تأهيل مراقب الحسابات فى ظل معايير المراجعة الدولية

لم تحدد معايير المراجعة الدولية معيارا خاصة للتأهيل المهنى ، إلا أنها أوردت فى فقرات متعددة القواعد التى تنظم ذلك التأهيل على النحو التالى:-[1]

١- تنص الفقرة الثامنة من المعيار الثالث بعنوان المبادئ الأساسية التى تخضع لها المراجع على انه :-

" يجب أن يتوافر لدى المراجع مهارات متخصصة وكفاءة يمكن اكتسابها من خلال التعليم العام والمعرفة الفنية التى يكتسبها من خلال دورات دراسة رسميه تنعقد بموجب أختبار تأهيلى ومن خلال الخبرة العملية التى يكتسبها تحت إشراف سليم ، وفضلا عن ذلك فأنه يقتضى من المراجع أن يكون على إطلاع مستمر بالتطورات بما فى ذلك من القرارات الدولية والوطنية المتعلقة بالمحاسبة وأمور المراجعة وكذلك الأنظمة والمتطلبات القانونية ذات العلاقة" .

٢- تضمن المعيار الخامس فى فقرته الخامسة على أنه ينبغى على المراجع عند استخدامه لعمل مراجع آخر الحصول على المعلومات المتعلقة بالكفاءة المهنية للمراجع الآخر فى إطار المهن التى نفذها ذلك المراجع ومن مصادر ذلك العضوية العاملة فى مؤسسة مهنية .

٣- كذلك فقد نص المعيار السابع بعنوان مراقبه جودة أعمال المراجع فى الفقرة الخامسة على أنه يجب على المراجع والمساعدين من لديهم مسئوليات أشرا فيه أن يأخذوا بعين الاعتبارات مهارات وكفاءة المساعدين فى أداء العمل الممنوحة لهم عند البت فى نطاق التوجيه والأشراف المناسب على كل منهم .

---

[1] د . أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة فى ضوء المعايير الدولية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .

٦/١ حياد مراقب الحسابات وأستقلاله

١/٦/١ طبيعة وأهمية حياد مراقب الحسابات

يتطلب المعيار الثانى من معايير المراجعة المتعارف عليها أن يتمسك مراقب الحسابات بحياده واستقلاله حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز ، وينتج مفهوم الاستقلال الذى يعتبر حجر الزاوية أو الأساس لمهنه المراجعة من فرضين أساسيين هما :-

أ- لا يوجد بالضرورة تعارض فى المصالح بين المراجع والعميل .

ويعنى ذلك أنه لكون هناك احتمال بوجود تعارض فى المصالح بين الإدارة ومستخدمى القوائم المالية المعدة بشكل عادل والتى تمثل محور أهتمام المراجع ، فأنه من الضرورى أن يتوافر للشخص الذى يقوم بمراجعه تلك القوائم القدر المطلوب من الاستقلال ، بحيث لا يكون له علاقة بالإدارة موضوع المراجعة والتى يمكن أن تسبب له مكاسب من تلك القوائم غير المعدة على أساس عادل .

ب- أن المراجع يمارس مهمته كمراجع فقط على وجه التحديد .

ويعنى ذلك أنه عند تأدية المراجع للخدمات الأخرى بخلاف المراجعة - ومثال ذلك خدمات الاستشارات الإدارية أو الخدمات الضريبية ، فأنها يجب أن تأخذ دورا ثانويا فى الأهمية النسبية بالنسبة لمسئولية المراجعة ، فالمراجع يجب أن يكون فى سلوكه وفى مظهره ذلك الشخص الذى يمارس مسئوليه المراجعة ، فالمراجع يجب أن يؤدى مهمته بحياد واضح سواء فى كتابه برنامج المراجعة أو فى جمع ادله الإثبات أو فى كتابه تقرير المراجعة .

واستقلال المراجع يجب أن يكون فى الحقيقة وفى المظهر :-

أ- استقلال المراجع فى الحقيقة Infact independence

اى استقلال المراجع فى الموضوع أو ما يطلق عليه بالاستقلال الذهنى Mental independence ، ويعنى تحرر المراجع من اى دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه .

ب- استقلال المراجع فى المظهر Appearance independence

حيث يجب أن يبدو المراجع للآخرين مستقلاً ، ومن ثم فأنه يجب أن يكون متحرراً من اى التزامات أو مصالح مع العميل أو إدارته أو ملاك المنشأة ، فعلى الرغم من أن المراجع قد يكون موضوعى وغير متحيز ذهنياً وفكرياً فى علاقته بالعميل ، إلا أنه قد يكون غير ذلك أمام الطرف الثالث إذا ما كان يملك مثلاً بعض الأسهم بشركة العميل .

٢/٦/١ حياد واستقلال مراقب الحسابات فى دليل الممارسة المهنية ومعايير رقابة جودة الأداء

يعتبر الاستقلال من الأهمية بمكان للاحتفاظ بثقة الجمهور فى مهنه المراجعة ، ولذلك فقد تضمنه دليل الممارسة المهنية الصادر من مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي ، حيث يجب على المراجع الالتزام بمبدأ الاستقلالية والخلق والموضوعية :- (١)

---

(١) لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، ضوابط ومسئولية مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

حيث ينص الجزء الأول من القاعدة ١٠١ على أنه لا يجب على العضو أن يبدى رأيه فى القوائم لاى منشأة إلا إذا كان مستقل عن المنشأة ، حيث يفقد المحاسب القانونى استقلاليته إذا سادت الظروف التالية أثناء عمله المهنى أو وقت إبداء رأيه :-

- امتلاك أو التعهد بشراء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة حصة جوهرية فى رأس مال المنشأة تحت المراجعة ، أو ادارة أو الإشراف على وحده إستثمارية تمتلك أو تتعهد بشراء حصة جوهرية فى راس مال المنشأة تحت المراجعة .

وكذلك تمنع تلك القاعدة المحاسب وأفراد عائلته ذوى العلاقة القريبة من امتلاك اسهم أو حصة فى ملكيه المنشأة تحت المراجعة .

- المشاركة الفعالة فى اى نشاط تجارى مع عميل المراجعة أو مع اى من رجال إدارته العليا أو أعضاء مجلس إدارة منشأته أو أحد كبار المساهمين.
- الاقتراض أو إقراض العميل أو اى من أعضاء إدارته العليا أو مجلس الإدارة أو كبار المساهمين .

كما يفقد المحاسب طبقا للجزء فى (ب) من القاعدة (١٠١) إذا حدثت أثناء أداء مهمة المراجعة أو إبداء الراى أو خلال الفترة محل المراجعة ارتباط المحاسب بصفته مروجا لنشاط العميل أو ضامنا لاكتتابات فى اوراق مالية يصدرها العميل أو عضو مجلس الادارة أو الادارة العليا أو اى وظيفة إدارية أخرى بمنشأة العميل.

وكذلك بالنسبة للقاعدة (١٠٢) من دليل آداب وسلوك المهنة التى تهتم برقى الخلق والموضوعية **Objectivity and Integrity** للمحاسب ، حيث تنص تلك القاعدة على أنه لا يجوز للعضو عن علم تحريف حقائق ترتبط

بمهنه المراجعة أو خدمات الاستشارات الإدارية والضريبية ، وانه لا يخضع رأيه لاهواء ورغبات الآخرين .

وطبقاً لمعايير الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة ، ويتعين على المراجع وضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلالية الواردة في دليل آداب وسلوك المهنة –القاعدة ١٠١ ، وقد تتضمن تلك السياسات :-

- مطالبه كافه العاملين بمكتب المحاسبة القانوني بالالتزام بقواعد وأحكام الاستقلالية .
- مراقبه مدى التزام مكاتب المحاسبة لسياسات وإجراءات الاستقلاليه .
- تأكيد استقلالية مكتب المحاسبة شكلاً عند أداء مهمة المراجع .

٣/٦/١ حياد واستقلال المراجع في معايير المراجعة الدولية

لم تحدد معايير المراجعة الدولية معياراً خاصاً لحياد واستقلال المراجع ، وإنما غطت ذلك مجموعة من القواعد التي وردت ضمن المعايير التالية :-[١]

١- نص المعيار الثالث في فقرته الخامسة على أنه يجب على المراجع أن يكون مستقيماً وأميناً ومخلصاً في عمله المهني ، وعليه أن يتوخى العدالة ولا يسمح لتحيزه أو انطباعه ان ينالا من تجرده ، وعليه أن يكون ذا استقامة حقيقة ومظهراً وغير مرتبط بأية مصلحة تنال من أمانته أو تجرده مهما كان اثر تلك المصلحة .

---

[١] د . امين السيد أحمد لطفي ، المراجعة في ضوء المعايير الدولية ، مرجع سابق .

٢- تطلب المعيار الخامس من المراجع الخارجى عندما يستعين بعمل مراجع آخر فى فقرته الخامسة بضرورة إحاطة المراجع الآخر بمتطلبات الاستقلال القابلة للتطبيق بالنسبة للمنشأة .

٣- كذلك فقد تضمن المعيار السابع بعنوان مراقبة جوده أعمال المراجعة بأنه يجب ان يتم تفويض اى عمل للمساعدين بطريقة توفر ضمانا معقولا بأن مثل ذلك العمل سيتم أداؤه من قبل أشخاص لديهم استقلالية ودرجة من المهارة والكفاءة المطلوبة فى مثل تلك الظروف.

٤/٦/١ حياد واستقلال مراقب الحسابات فى التشريع المصرى

اخذ المشرع المصري سواء قانون الشركات رقم ١٥٩ عام ١٩٨١ ، أو فى دستور مهنه المحاسبة والمراجعة الصادر عام ١٩٥٨ بمفهوم المصالح المادية كأساس لتحديد الاستقلال، آي بضمان تعيين مراقب الحسابات وعزله وتحديد حقوقه واجباته عن طريق الجمعية العامة يمكن توفير الاستقلال على النحو التالى :-[١]

١- أن تعيين مراقب الحسابات من الحقوق التى كفلها المشرع للجمعية العامة باعتبار انه وكيل عن المساهمين ، وهو المسئول عن الحفاظ على أموالهم، وبذلك لا يجوز تفويض مجلس الإدارة فى تعيين المراجع ، ويؤكد ذلك نص المادة (١٠٣) من قانون الشركات والتى تقضى بأنه يكون للشركة المساهمة مراقب للحسابات أو اكثر مما تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها فى قانون مزاوله مهنه المحاسبة والمراجعة تعينه

---

[١] د . أمين السيد أحمد لطفى ، اعادة تنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية فى مصر ، مرجع سابق .

الجمعية العامة .... واستثناء من ذلك يعيين مؤسسو الشركة المراقب الأول .

٢- كفل المشرع تحديداً أتعاب مراقب الحسابات وجعله من سلطه الجمعية العامة للمساهمين ، بهدف حماية المراجع من الضغوط التى قد تستخدم للتأثير على استقلالية من قبل مجلس الإدارة ، ويؤكد ذلك ما ورد بنص المادة ١٠٣ من قانون الشركات ، والتى نصت بأن للجمعية العامة تحديد أتعاب مراقب الحسابات... ولا يجوز تفويض مجلس الإدارة فى تعيين المراقب أو تحديد أتعابه دون تحديد حد أقصى .

٣- كذلك فقد وضع المشرع المصرى بعض الضوابط التى تحول دون عزل المراجع تعسفياً أو استخدام ذلك الحق كأسلوب للتأثير عليه وعلى إستقلاليته حيث نصت المادة (١٠٣) بأن يجوز للجمعية العامة فى جميع الأحوال - بناء على اقتراح أحد أعضائها تغيير مراقب الحسابات. وفى تلك الحالة يتعين على صاحب الاقتراح أن يخطر الشركة برغبته وما يستند إليه من أسباب وذلك قبل انعقاد الجمعية بعشرة أيام على الأقل ، وعلى الشركة أخطار المراجع فوراً بنص الاقتراح وأسبابه .

وللمراقب أن يناقش الاقتراح فى مذكرة كتابية تصل إلى الشركة قبل انعقاد الجمعية بثلاثة أيام على الأقل ، ويتولى رئيس مجلس الإدارة تلاوة مذكرة المراجع على الجمعية العامة ، وللمراقب الحق فى جميع الحالات أن يقوم بالرد على الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية قبل اتخاذ قرارها .

٤- حظر المشرع على المراجع الجمع بين عمله كمراجع لحسابات وارتباطه بأى مصالح مادية مع الشركة ، ويؤكد ذلك على ما نصت عليه المادة (١٠٤) من القانون والتي قضت بأن لا يجوز الجمع بين عمل المراقب

والاشتراك فى تأسيس الشركة أو عضوية مجلس أدارتـــها أو الاشـــتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو أدارى أو استشاري فيها.

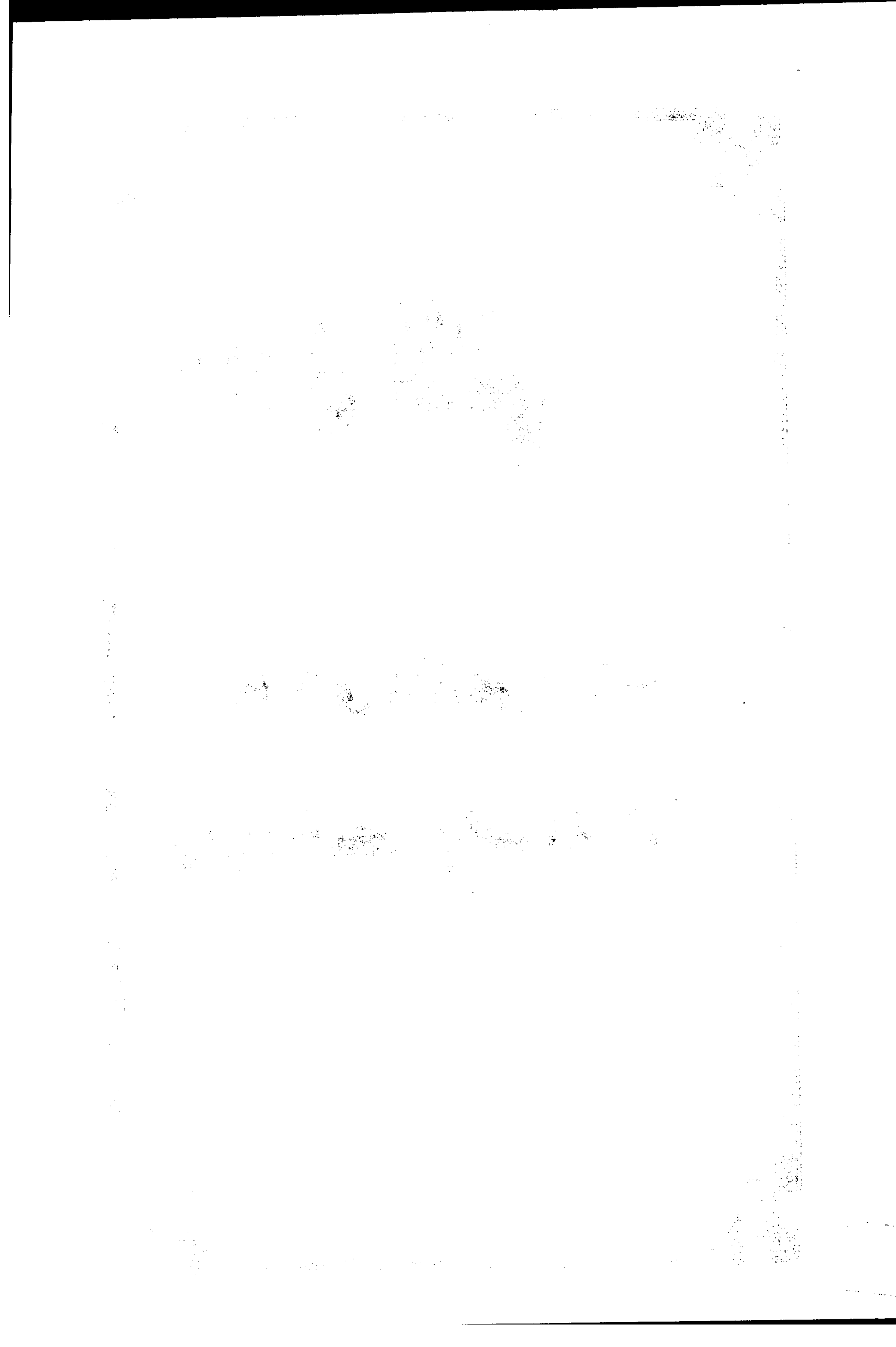
ولا يجوز أن يكون المراقب شريكا لآي شخص يباشر نشاطا مما نـــص عليه القانون أو ان يكون موظفا لديه أو من ذوى قرباءه حتي الدرجة الرابعة، ويقع باطلا كل تعيين على خلاف الأحكام المنصوص عليها فى تلك المادة .

٥- كذلك فقد أخذ دستور مهنه المراجعة باستقلال الحالة الذهنية التي ترجـــع للمراجع ذاته ، ويقع عليه عبء مسئولية المحافظة على استقلاله ، حيـــث نصت المادة الثانية من الدستور على انه يجب على مراقب الحســـابات ان يكون واقعيا ، له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين ، وان يـــؤدى واجباته كاملة رغم اى ضغط يقع عليه بطريقة مباشرة أو غير مباشـــرة ، ورغم عن اى تعارض بين تلك الواجبات وبين مصالحة الشخصية .



الفصل الثانى

ما هى عناصر عملية مراجعة حسابات المنشأة ؟



الفصل الثانى

ما هى عناصر عملية مراجعة حسابات المنشأة ؟

What are the Elements of an Audit Process ?

مقدمه

إذا كان الفصل الأول قد آهتم بأستعراض كافة الجوانب المرتبطة بمن يقوم بأداء عملية مراجعة حسابات المنشأة ، حيث تم تحديد مفهوم المراجع الخارجى أو مراقب الحسابات أو المحاسب القانونى وطبيعة الخدمات التى يقوم بأدائها كل منهم ، وحتمية الطلب على تلك الخدمات والقيود المرتبطة بها ، كذلك فقد أبراز أهمية تأهيل من يقوم بعملية المراجعة سواء عملياً أو علمياً وحتمية حياذه وأستقلاله فى ضوء المعايير والتشريعات المختلفة ، كما تم الإشارة الى إطار معايير المراجعة وإيضاحتها التى تمثل أنماط قياس درجة أداء المراجع الخارجى .

فإن الفصل الثانى يركز بصفة رئيسية على دراسة عناصر عملية المراجعة الحيادية لحسابات المنشأة وقوائمها المالية فى ضوء معايير المراجعة الدولية حيث يتم الإشارة الى أهمية التنظيم الداخلى لمكتب المراجع ومستويات فريق عملية المراجعة مع تحديد إجراءات الرقابة على مستوى أداء فريق عملية المراجعة ، كما يتم التركيز على مرحلة تعيين المراجع من قبل العميل وأهمية وجود خطاب إرتباط بينهما ومعايير الرقابة على جودة قبول عملية المراجعة ، وأيضاً يتم دراسة جوانب تخطيط عملية المراجعة وأعداد برنامج

المراجعة . كما يتم الإشارة الى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأختبارات الألتزام بها بهدف تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق أختبارات التحقق الأساسية ، والتى فى ضوئها يتم جمع أدلة الإثبات وتقويمها حتى يتم تكوين أساس يعتمد عليه المراجع فى أبداء رأيه عن طريق إعداد تقرير المراجعة ، وفى ضوء ذلك قد يصدر المراجع أما رأى بدون تحفظات أو رأى بتحفظات أو رأى سلبى وقد يمتنع عن إبداء الرأى .

تحقيقاً لأهداف ذلك الفصل فقد تم تنظيمه وتقسيمه الى الموضوعات التالية

٢/١ أهمية وكيفية تنظيم فريق عملية المراجعة .

٢/٢ خطاب الإرتباط والرقابة على جودة قبول المراجع لعملية المراجعة .

٢/٣ تخطيط عملية المراجعة وأعداد برنامج المراجعة .

٢/٤ دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية وأختبارات الإلتزام بها .

٢/٥ أختبارات التحقق الأساسية وعلاقتها بأدلة أثبات المراجعة .

٢/٦ إعداد تقرير المراجعة .

٢/١ أهمية وكيفية تنظيم فريق عملية المراجعة

٢/١/١ التنظيم الداخلى لمكتب المحاسب والمراجع القانونى

رغماً عن وجود عدد كبير من مكاتب المحاسب القانونية التــــى يملكــها شخص واحد الا أنه من الأفضل أن يتم أداء عملية المراجعـــة عــن طريــق مكاتب تأخذ شكل الشركة المهنية ، حيث يمكن الإنتفاع من مزايا التخصص ، ويكون من الممكن تقديم الخدمات المهنية المتعددة (ســــواء أكــانت تتعلــق بخدمات إبداء الرأى – من مراجعة أو فحص أو خدمات بخلاف إبداء الــرأى – من خدمات المحاسبة والإستشارات الإدارية والضريبيــة) بشــكل يتمــيز بالكفاية وعلى نطاق واسع الى العملاء ، وحيث يمكن الاضطــلاع بعمليــات المراجعة الكبرى .

وتجيز القاعدة ٥٠٥ من قواعد السلوك المهنى الصــــادرة عــن طريــق المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين للعضو أن يمـــارس مهنـــة المحاســبة كمالك أو كموظف فى شكل مشروع فــردى أو شــركة تضــامن أو شــركة مساهمة مهنية تتفق خصائصها مع قرارات المجمع ، والتى تتطلب أن يكــون جميع المساهمين مسئولين بالتضامن مسئولية غـــير محــدودة عــن جميــع تصرفــات الشــركة ، وقــد تــم إجــازة ممارســة المهنـــة Professional Corporation فى الولايات المتحدة الأمريكية فى شكل شركة مساهمة مهنيــة فى عام ١٩٧٠ بشروط لا تقلل من مسئولية المحاسبين تجاه عملائهم أو تجــاه الغير .[١]

---

(١) د . أمين السيد أحمد لطفى ، المسئولية القانونية للمراجع ، موسوعة د . أمين السيد أحمد لطفى فى المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٠ .

وفى مصر يمارس المحاسب القانونى مهنته منفرداً أو شريكاً مع غـــيره من المحاسبين القانونيين فى صورة شركة مدنية للمحاسبة والمراجعة ، تكـون لها شخصية إعتبارية مستقلة يزاولون المهنة من خلالها ، ولا يجوز أن يكون شريكاً فى تلك الشركة المقيدون فى جدول المحاســبين والمراجعيـن تحـت التمرين ، ويجوز أن يكون اسم الشركة المدنية مستمداً من إسم أحد الشركاء ، ولا يجوز لشركة المحاسبة المدنية مراجعة حسابات شركات الأمـــوال إلا إذا كان جميع الشركاء فيها ممن لهم حق مراجعة حسابات تلك الشركات ، ويسأل هؤلاء الشركاء المتضامنين عن جميع الأعمال المهنية التى تتم باسم شركتهم.

بوجه عام لا يوجد تنظيم داخلى موحد يمكن تطبيقه على كافـــة مكــاتب المحاسبة القانونية ، وإنما يتوقف الأمر على عوامل مختلفة لعل أهمها حجـــم المكتب وشكله القانونى (مكتب فردى أو يملكه عدد من الشركاء) وطبيعـــة وحجم الأعمال الخاصة بالمكتب ، عموماً يتكون التنظيـــم الداخلـــى المعتـــاد لمكتب المحاسبة من عدد من المستويات الإدارية ، يوضح الشكل الإيضـــاحى رقم (١/٢) أحد صور الهيكل التنظيمى لمكتب محاسب قانونى .

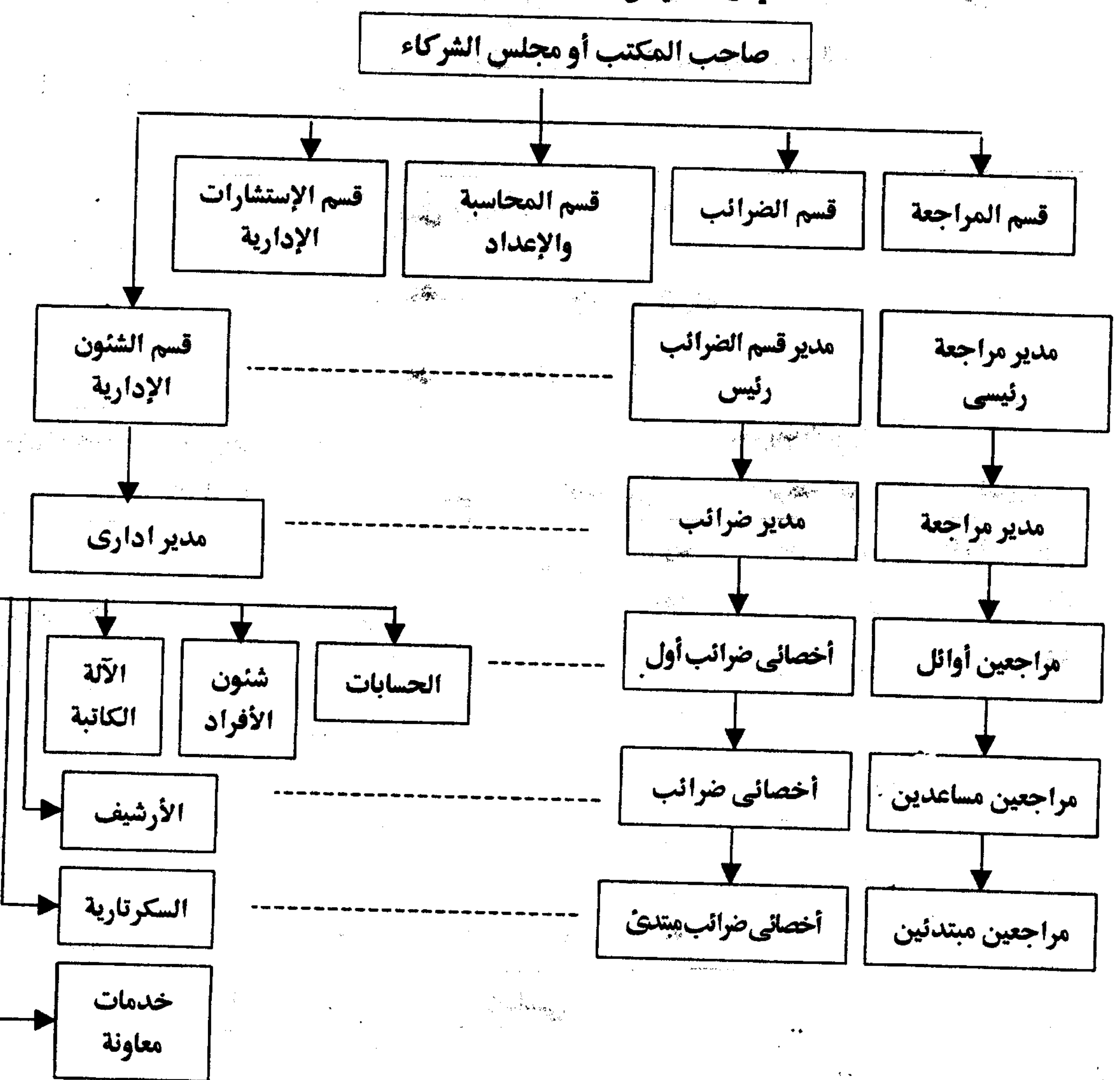
٢/١/٢ مستويات فريق عمل المراجعة وتحديد مخصصاتهم :

حيث أن الإهتمام ينصب على عمليات مراجعة حسابات المنشأة ، من ثـــم يتم التركيز على الهيكل التنظيمى لفريق عمليـــــة المراجعـــة **Audit Team Work** ومسئولياته ، فمن أجل أداء عملية مراجعة فعالة يتم عادة تشكيل فريق يتضمن شريكاً أو أكثر وأفراد مهنيين على مستوى مناسب من التأهيل العلمـــى والتدريب والخبرة والمعرفة المتخصصة على النحو التالى :-

١- مدير مراجعة رئيسى . ٢- مدير مراجعة . ٣- نائب مدير مراجعـــة ٤- مراجع أول . ٥- مراجع . ٦- مراجع مساعد ٧- مراجع مبتدئ .

شكل إيضاحى رقم (١/٢)

هيكل تنظيمى لمكتب المحاسب القانونى



ولا شك أن حسن تنظيم فريق عمل المراجعة سيساعد على أداء عملية المراجعة على أفضل مستوى وبأقل تكاليف ممكنة .

يوضح الشكل الإيضاحى رقم (٢/٢) حدود المرتبات الدنيا والعليا لفريق عملية مراجعة بأحد مكاتب المحاسبة القانونية والعلاوات الدورية والخاصة بهم .

شكل إيضاحى رقم (٢/٢)

مخصصات فريق عمل المراجعة

من المرتبات والعلاوات

بيان الوظيفة	الحد الأدنى لمدة الخبرة	حدود المرتب	بدل تمثيل	العلاوات الدورية					
				تقدير ممتاز		تقدير جيد جداً		تقدير جيد	
				خاصة	دورية	خاصة	دورية	خاصة	دورية
مدير مراجعة رئيسى	٨	١٥٠٠ بدون حد	٢٠٠	١٥٠	١٥٠	١٠٠	١٢٥	٣٥	٤٠
مدير مراجعة	٧	١٢٠٠ بدون حد	١٥٠	١٥٠	١٥٠	١٠٠	١٢٥	٣٥	٤٥
نائب مدير مراجعة	٦	٢٥٠٠-٨٠٠	١٢٠	١٠٠	١٢٥	١٠٠	١٠٠	٢٥	٢٥
مراجع أول	٤	٢٠٠٠-٥٠٠	١٠٠	٧٥	١٢٥	٦٠	١٠٠	١٥	١٥
مراجع	٣	١٥٠٠-٤٠٠	٧٥	٤٠	١٢٠	٣٥	٩٠	١٠	١٠
مراجع مساعد	١	٦٠٠-٣٠٠	٥٠	٢٥	٧٥	٢٥	٥٠	-	١٠
مراجع مبتدئ	-	٣٠٠-٢٠٠	٢٥	١٥	٧٠	١٥	٤٥	-	٧

- الحد الأقصى للعلاوة هو ١٠٪ من المرتب الأساسى .

وفيما يلى بيان مسئوليات واختصاصات مسئوليات وإختصاصات مستويات فريق المراجعة :-

(أ) الشركاء المسئولون Partners or Principals .

يتحمل الشركاء بإعتبارهم أعلى مستوى للسلطة بالمكتب المسئولية بالتضامن عن جميع الأعمال التى تتم بالمكتب ، وقد يعهد بإدارة المكتب أحد الشركاء - حيث يسمى فى تلك الحالة الشريك المدير Managing Partner ، وفى المكاتب الضخمة عادة ما يعهد بالإدارة الى لجنة من الشركاء Partners Management Committee ، وعادة ما يقوم الشركاء بالإختصاصات التالية :-

١-التوقيع على تقارير المراجعة .

٢-الفصل فى المسائل الخلافية أو الموضوعات الهامة التى تنشأ أثناء عملية المراجعة .

٣-مقابلة عملاء المكتب ومناقشتهم فيما يعرضه أعضاء فريق العمل من مشاكل وأمور تتطلب إيضاحات وإستفسارات .

٤-الإتفاق والتعاقد مع العملاء الجدد وحضور جميع الإجتماعات الهامة مع العملاء .

٥-وضع برامج المراجعة ومتابعة تنفيذها اما بأنفسهم أو من يفوضونهم .

٦-الإسهام والإشتراك فى وضع السياسة العامة للمكتب .

٧-الإشراف العام على عمل المديرين والمشرفين والمساعدين وتقييم الأداء من خلال مراجعة برامج المراجعة وأوراق عمل المراجعة .

(ب) المديرين Managers

ويقصد بهم المدير الرئيسى والمديرين أو المديرين المساعدين ، وتتمثل وظيفة وإختصاصات المديرين عموماً فى مساعدة الشريك المسئول فى إنجاز عملية المراجعة بكفاءة ، فهم حلقة إتصال بين الشركاء وباقى أعضاء فريق العمل فى المكتب ، ويقوم المديرون على وجه التحديد بالإشراف على العمل

الميدانى لعدة عمليات مراجعة في نفس الوقت ، فهم مسئولين بالكامل عن نطاق الفحص لتلك العمليات على النحو التالى :-

١-متابع تنفيذ أفراد فريق عمل المراجعة لبرامج المراجعة كما تم وضعها .

٢-توفير الإرشاد والإستشارة المستمرة للمراجعين الأوائل فيما يعن لهم من أمور تستلزم الإستفسار والشرح مما يظهر لهم أثناء قيامهم بالعمل الميدانى لعملية المراجعة ، مما قد يصعب عليهم مواجهتها بمفردهم وإتخاذ قرار فردى بشأنها .

٣-الإطلاع الدورى على أوراق عمل المراجعة ودراستها وفحصها .

٤-الإتصال بكبار موظفى العميل ومقابلتهم لبحث أى مشكلات ناشئة من عملية المراجعة والحصول على الإستفسارات والإيضاحات الهامة .

٥-إحالة الموضوعات الهامة الى الشركاء للبت فيها ، حيث تكون مسئولية البت النهائى فيها من مسئولية الشركاء المديرين .

٦-عمل التعديلات اللازمة فى تقرير المراجعة قبل عرضه على الشركاء .

(جـ) المراجعون الأوائل Senior Accountants

بصفة عامة كل عملية مراجعة يشرف عليها مراجع أول ، وتتمثل الإختصاصات المحددة للمراجع الأول على النحو التالى :-

١-المسئولية عن جميع التفاصيل الخاصة بعملية المراجعة بما فى ذلك إعداد تنفيذ برنامج المراجعة والإشراف على كافة خطوات العمل الميدانى بدقة.

٢-توزيع العمل على المراجعين الذين يعملون تحت إدارته ومساعدتهم فى إنجاز الأعمال وفحص أوراق المراجعة التى قاموا بتحضيرها وإعدادها .

٣-القيام بالأجزاء المهمة من عملية المراجعة بأنفسهم ، ومثال ذلك فحص محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العامة ، وصحة الأسس المتبعة فى تقييم الأصول .

٤-إقرار التعديلات التى يجب إدخالها فى برنامج المراجعة إذا ما إستدعت الظروف لذلك .

٥-بحث الأمور المتعلقة بتنفيذ مهمة المراجعة مع المديرين والمشرفين والإستفسار منهم والإسترشاد برأيهم عند ظهور أية مشاكل أو أمور هامة تستلزم أخذ رأى المديرين بإعتبارهم مسئولين مباشرتهم أمامهم .

٦-تدريب المراجعين المساعدين حديثى الخبرة وإعطائهم الخبرة العملية الكافية التى تساعدهم على تحسين ورفع مستواهم المهنى .

(ء) المراجعون المساعدون حديثو الخبرة

Semi – Senior and Junior Accountants

المراجع المساعد هو المراجع متوسط الخبرة الذى لم يصل بعد لمستوى المراجع الأول ، إلا أنه ذو مقدرة على إنجاز عملية مراجعة أو أجزاء منها بأقل مستوى من الإشراف ، وقد لا توجد هذه الصفة فى المكاتب الصغيرة الحجم ، وعموماً يجب أن يكون لدية قدرة على ربط أجزاء عملية المراجعة مع الهدف النهائى من عملية المراجعة ككل ، وذلك لمقدرته على ادراك كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة .

أما المراجعين حديثى الخبرة **Juniors** فهم مراجعين تحت التمرين يقومون بالعمل التفصيلى فى عملية المراجعة تحت إشراف المراجع الأول ، ومن أمثلة تلك الأعمال التفصيلية ما يلى :-

-المراجعة المستندية للعمليات .

-المراجعة الحسابية (مراجعة مجاميع وتضريبات وترحيلات) .

-تحضير واعداد بعض الكشوف التفصيلية والتحليلات .

-الإبلاغ عن الأخطاء أو البنود الشاذة غير العادية إلى الرئيس المباشر .

٣/١/٢ إجراءات الرقابة على جودة مستوى أداء فريق عمل المراجعة :-

عندما يعهد للمساعدين بأعمال المراجعة يلزم مراعاة توافر عنصرى المهارة المهنية والكفاءة فى العمل فضلاً عن ضرورة توافر عنصر الأستقلال فى الرواى، ويجب على المراجع ومعاونيه الذين لهم مسئولية الأشراف أن يدرسون مهارة وكفاءه المساعدين عند تنفيذهم للعمل المسند إليهم ، ذلك لتقرير مدى التوجيه والأشراف والفحص المناسب لعمل كل منهم .

وعموماً يجب وضع المكتب لمجموعة من السياسات والإجراءات للرقابة على مستوى الأداء للتأكد من أن عمليات المراجعة التى يتم تنفيذها تتمشى مع المبادئ الأساسية التى تحكم المراجعة ، كما هى موضحة فى المعيار الثانى بعنوان الأهداف والمبادئ التى تحكم عناية مراجعة القوائم المالية **200-Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements** ويتم توضيح ذلك على النحو التالى :-

أ-إجراءات الرقابة على جودة التزام الأفراد العاملين فى المكتب بالنزاهة والموضوعية والأستقلالية والحفاظ على الأسرار طبقاً لأخلاقيات المهنه :

حيث يتم إتباع الإجراءات التالية :-

١- تكليف فرد أو مجموعة للإرشاد والإجابة على التساؤلات المتعلقة بالنزاهة والموضوعية والإستقلالية والسرية .

٢- أخطار العاملين على مختلف المستويات داخل المكتب بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالأستقلالية .

٣- يجب متابعة ومراقبة مدى الإلتزام بتنفيذ السياسات والإجراءات المتعلقة بالأستقلالية .

ب- إجراءات الرقابة على جودة استعانة المكتب بأفراد لديهم المهارة والكفاءة التى تمكنهم من أداء الأعمال الموكلة إليهم على وجه مرضى :-

حيث يتم إتباع الإجراءات التالية :-

١- أعداد برنامج لتعيين الأفراد المؤهلين وذلك بالتخطيط السليم للاحتياجات ، وتحديد أهداف التوظيف ، والمؤهلات اللازم توافرها فيمن يعهد إليه بتلك المهمة .

٢- تحديد المؤهلات والإرشادات التى على ضوئها يتم تقييم المرشحين للتعيين فى مختلف المستويات المهنية .

٣- أخطار المتقدمين للتعيين والأفراد الجدد بسياسات المكتب وكذا الإجراءات المتعلقة بها.

٤- أعداد إرشادات ومتطلبات استمرارية الدراسة المهنية وأخطار جميع العاملين بها.

٥- توفير المعلومات للأفراد العاملين عن التطورات الحديثة فى المعايير الفنية المهنية ، وكذلك المطبوعات التى توضح السياسة الفنية وإجراءات المكتب لتنفيذها وتشجيع العاملين على المشاركة فى برامج التطوير الذاتى .

٦- أعداد – فى حدود الضرورة – برنامج لسد إحتياجات المكتب من الأفراد ذوى الخبرة المهنية فى المجالات والأنشطة المتخصصة .

٧- تحديد مستوى التأهيل المهنى المطلوب لكل مستوى من مستويات المسئولية داخل المكتب .

٨- تقييم أداء الأفراد العاملين وتبليغ هؤلاء الأفراد بمدى تقدمهم .

٩- تحديد السلطة المختصة باتخاذ قرارات الترقية وإنهاء الخدمة .

جـ- إجراءات الرقابة على جودة تكليف وإسناد أعمال المراجعة إلى أفراد حصلوا على درجة من التدريب العملى ولديهم التأهيل المهنى اللازم لكل حالة :-

١- توضيح الخطوط العريضه لنظام المكتب فى إسناد الأعمال بما فى ذلك التخطيط لاحتياجات المكتب وفروعه ، والأساليب المطبقة لتحقيق التوازن بين متطلبات أعمال المراجعة من الأفراد والمهارات الشخصية ، ومدى تطورها وكيفية استغلال هذه الكفاءة .

٢- تحديد المختصين بتوزيع العاملين على عمليات المراجعة المختلفة .

د- إجراءات الرقابة على جودة التوجيه والأشراف على العمل على جميع المستويات حتى يتأكد المكتب من أن العمل المؤدى يتم طبقاً لمستوى لأداء المطلوب :-

١- اتخاذ إجراءات التخطيط لأعمال المراجعة .

٢- أتخاذ إجراءات للمحافظة على مستوى الجودة فى المؤسسة للأعمال المؤداة.

٣- تحديد الموضوعات والحالات المتخصصة التى تحتاج إلى استشارات ، وتشجيع الأفراد العاملين فى استشاره والرجوع إلى المصادر الموثوق فيها فى الموضوعات المعقدة الأخرى أو غير العادية .

٤- تعيين أشخاصاً كمتخصصين للعمل كمصادر موثوق فيها وتحديد سلطاتهم فى الحالات التى تحتاج إلى استشاره ، مع أيجاد نظام لحل الأختلاف فى وجهات

النظر المهنية بين الأشخاص القائمين على مراجعة ما ، وبين الأفراد المتخصصين من جهة أخرى .

٥- تحديد المستندات الواجب أعدادها لبيان نتائج الاستشارات فى تلك الموضوعات ، أو هذه الحالات المتخصصة التى تحتاج إلى استشاره .

٦- توفير التدريب النابع من العمل نفسه خلال تنفيذ الواجبات .

هـ- إجراءات الرقابة على جودة قبول عملية مراجعة جديدة والاستمرار فى عملية مراجعة قائمة:-

١- إيجاد نظام لتقييم وقبول العملاء الجدد .

٢- تكليف شخص أو مجموعة على مستوى إداري مناسب ، لتقييم المعلومات التى جمعت عن العميل الجديد وكذلك اتخاذ قرار قبول المهمة .

٣- تقييم العملاء فى نهاية فترات محدده ، أو عند وقوع أحداث معينه ، لتحديد ما إذا كانت العلاقة مع العميل ستستمر .

و- إجراءات الرقابة على جودة مراقبة فاعلية سياسات وإجراءات الرقابة على مستوى الأداء لديه:-

١- تحديد نطاق ومحتوى برنامج الرقابة فى المكتب .

٢- إيجاد نظام لإرسال تقارير بنتائج الرقابة إلى المستويات الأدراية المناسبة، وكذلك لمتابعة الإجراءات المنفذة أو المخطط تنفيذها ، ومن أجل التقييم الشامل لنظام الرقابة على مستوى الأداء بالمكتب .

٢/٢ خطاب الإرتباط والرقابة على جودة قبول المراجع لعملية المراجعة :-

١/٢/٢ خطاب ارتباط والتعاقد مع العميل Engagement Letter

يجب على مكتب المحاسب القانوني تقييم اى عملية مراجعة جديدة قبل قبولها ، ويجب أيضاً فحص علاقته مع العملاء الحاليين، وقد نص المعيار الثانى الدولى للمراجعة 210- Terms of Audit Engagement على أهمية إصدار المراجع خطاب الارتباط أو التعاقد إلى العميل قبل بدء عملية المراجعة تحقيقاً لمصلحة كل منهما وتجنب اى سوء فهم يتعلق بالتكليف بينهما، حيث أن إصدار ذلك الخطاب المكتوب يساعد في الاتى :-

١- توثيق وتعزيز قبول المراجع للتعيين كمراقب للحسابات .

٢- تحديد أهداف ونطاق عملية المراجعة .

٣- إيضاح مسئولية المراجع تجاه عميله .

٤- تجنب أى خلاف قد ينشا فى المستقبل بشأن المهمة الموكلة للمراجع .

٥- تحديد الشكل الخاص لاى معايير قد يصدرها المراجع .

وقد أوضح المعيار كيفية أعداد خطاب التعاقد عند أداء المراجعة المالية (وقد يتطلب الأمر أعداد خطاب مستقل عند أداء خدمات أخرى بخلاف المراجعة مثل الخدمات الضريبية أو المحاسبية أو الأستشارات الضريبية) ، يوضح الشكل الإيضاحي رقم (٣/٢) نموذج خطاب إرتباط مع العميل ، والذى يتضمن عده عناصر هى :-

- أهداف مراجعة القوائم المالية .
- مسئولية الإدارة عن القوائم المالية .

- نطاق المراجع مع توضيح ما يلتزم به المراجع من قوانين وقواعد وتوصيات التنظيمات المهنية .
- أنواع التقارير وأية مراسلات أخرى تتعلق بمهمته ويلتزم بتقديمها.
- إيضاح المخاطر التى لا يمكن تحاشيها من وجود بعض الأخطاء الهامة التى يصعب اكتشافها نظراً لطبيعة الإختبارات واوجه التصور الكافة فى عملية المراجعة وفى نظم الرقابة الداخلية .
- تسهيل مهمة المراجع فى الاطلاع على السجلات والمستندات والبيانات الاخرى المطلوبة لتلك المراجعة .

وقد يرى المراجع ان يضمن خطابه ما يلى :-

- الترتيبات اللازمة لتخطيط المراجعة .
- ما قد يحتاج إلية من إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بالمراجعة .
- طلب موافقة العميل على شروط المهمة المشار إليها بالخطاب .
- أساس حساب الأتعاب وترتيبات المطالبة بها وسدادها .

وفى بعض الحالات قد يكون من المناسب ذكر ما يلى :-

- الترتيبات المتعلقة باشتراك مراجعين آخرين أو خبراء فى بعض نواحى المراجعة .
- الترتيبات المتعلقة بتنسيق العمل مع موظفى قسم المراجعة الداخلية وموظفى العمل الآخرين .
- الترتيبات مع المراجع السابق والتى قد تكون مطلوبة لإجراء المراجعة الجديدة .
- القيود التى قد تحد من قيام المراجع بالتزاماته .
- الإشارة إلى أية اتفاقيات أخرى قد تكون بين المراجع والعميل .

وقد يقرر المراجع عدم إرسال خطاب قبول تعيين جديد إلى العميل وذلك فى حالة إعادة تعيينه لسنه مالية أخرى ، ومع ذلك فقد يضطر المراجع إلى إرسال خطاب قبول تعيين جديد فى حالة وجود الظروف التالية :-

- أية مؤشرات تبين عدم وضوح هدف ونطاق المراجعة من جانب العميل.
- أية تعديلات أو إضافات للمهمة .
- أية تغيرات حديثة فى الإدارة .
- التغير الجوهرى فى طبيعة حجم نشاط العميل .
- إلزام قانونى بارسال مثل هذا الخطاب سنوياً .

وإذا ما قرر العميل عدم إرسال خطاب جديد كل سنه ، فقد يرسل تذكير للعميل بالخطاب الاصلى المرسل من قبل .

شكل أيضاحى رقم (٢/٣)

خطاب التعاقد أو الارتباط

السيد/ رئيس مجلس الإدارة

تحية طيبة وبعد ،،

هذا الخطاب يؤكد ما سبق من تفاهم بينا بخصوص الترتيبات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية للشركة (قائمة المركز المالى فى ٣١ ديسمبر عام-وما يتعلق بها من قوائم للدخل والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية فى هذا التاريخ) .

وسيتم فحصنا طبقاً لمعايير المراجعة الدولية والذى من المتوقع أن يتضمن الاختبارات والإجراءات الضرورية للتعبير عن رأينا بخصوص إعداد تلك القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية الدولية.

وتتطلب معايير المراجعة الدولية البحث عن الأخطاء والمخالفات التى يكون لها تأثير جوهرى على القوائم المالية ، ومع هذا فأنه لكون فحصنا يعتمد على أختبارات

مختارة للسجلات المحاسبية فأنه لا يكون هناك ضمان مطلق بأن كل الأخطاء والمخالفات سيتم اكتشافها ، هذا فضلاً عن ان عملية المراجعة لا يجب الاعتماد عليها في اكتشاف التصرفات غير القانونية التى تحدث ، ومع هذا فان كافه الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية التى تؤثر على القوائم المالية والتى سيوضح عنها فحصنا سوف تبلغ فوراً لكم ، كما أن نتائج تحليلنا لنظام الرقابة الداخلية بما فى ذلك المعلومات المتعلقة بنقاط الضعف الجوهرية سوف نخبركم بها بخطاب مستقل بعد إتمام مهمة المراجعة .

وبناء على طلبكم فأننا سوف نؤدى خدمات بخلاف المراجعة وهى اعداد الإقرار الضريبى فى الوقت المحدد .

وسوف تتحدد أتعابنا على أساس المعدلات العادية لمثل هذه الخدمات ، كما أننا سنرسل لكم مطالبه تلك الأتعاب بعد إتمام تلك الخدمات ، وعلى ان تدفع خلال شهر من تاريخ استلامكم لها ، وسوف نخبركم بايه ظروف يمكن أن تؤثر بشكل جوهرى على تقديرنا المبدئى للأتعاب والتى تبلغ .... جنيه.

وأننا نتوقع بدء عمل المراجعة التمهيدى فى أول سبتمبر عام............ ، والذى سيستمر حتى أول أكتوبر عام........ ، أما عمل المراجعة النهائى فأنه يجب أن يبدأ فى ٢٠ فبراير عام .... فوراً بعد التاريخ المتوقع لإقفال الدفاتر وهو ١٥ فبراير عام .... ، وسوف تتسلمون تقرير المراجعة والتقرير عن الرقابة الداخلية فى موعد أقصاه ٢٠ مارس عام ....

نرجو التوقيع على ذلك الخطاب واعاده نسخه منه لنا إذا كان كل ما تقدم متفق مع ما تم من نقاش وتفاهم بيننا ، ونحن فى انتظار اى استفسار يعن لكم .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،،،

موافق:............... د/أمين لطفى

الاسم/................ محاسبون قانونيون ومستشارون

التاريخ/............. س.م.م ٩٤٠٨

٢/٢/٢ إجراءات الرقابة على جودة قبول عملية جديدة والاستمرار فى عملية مراجعة قائمة.

نص المعيار الدولى للمراجعة رقم ٢٢٠ بعنوان الرقابة على جودة عملية انه يجب على مكتب المحاسبة تقييم اى عملية مراجعة جديدة قبل قبولها ، كذلك يجب علية أيضاً فحص علاقته مع العملاء الحاليين ، كما يجب عليه عند اتخاذ قرار الاستمرار مع عميل ، أو قبول عملية مراجعه جديدة ان يأخذ فى الاعتبار تأثير ذلك على استقلاليته وقدرته على أداء مهمته على الوجه الأكمل ، ومدى نزاهة أداء المنشأة محل المراجعة Auditee ، وتتمثل الإجراءات التى تحقق ذلك الهدف ما يلى [1] :-

١- وضع نظام التقييم وقبول العملاء الجدد :

أ- تتضمن إجراءات تقييم العملاء ما يلى :-

١- الحصول على البيانات المالية المتاحة الخاصة بالعميل الجديد ، ومثال ذلك التقرير السنوى ، والقوائم المالية الدورية ، وإقرارات ضرائب الدخل وذلك بهدف فحصها وتقييمها .

٢- الاستفسار من الغير عن ايه معلومات خاصة بالعميل الجديد وعن إدارته ومعاونيه والتى يجب أخذها فى الاعتبار عند التقييم ، ويمكن الالتجاء فى ذلك الى بنك العميل أو مستشاريه القانونيين أو اى جهة أخرى فى محيط المال والأعمال والتى يمكن أن يكون لديها تلك المعلومات .

---

(١) لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، معايير المراجعة للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .

٣- الاتصال بالمراجع السابق بغرض الاستفسار عن الموضوعات المتعلقة بنزاهة الإدارة واوجه الخلاف معها على السياسات المحاسبية أو إجراءات المراجعة أو ايه موضوعات أخرى هامة مماثلة ، وكذلك عن وجهة نظره فى أسباب تغييره .

٤- دراسة الظروف التى قد تدعو إلى اعتبار المهمة من المهمات التى تحتاج إلى عناية خاصة أو تمثل مخاطرة غير عادية .

٥- تقييم مدى استقلالية المكتب وقدرته على أداء المهمة ، وعند تقييم هذه القدرة يتم دراسة إحتياجات المهمة من الأفراد والمهارات الفنية والمعرفة بالنشاط .

٦- مراعاة ألا يتعارض قبول المهمة مع آداب وأخلاقيات المهنة .

ب- تكليف شخص أو مجموعة على مستوى إداري مناسب لتقييم المعلومات التى جمعت عن العميل الجديد وكذلك اتخاذ قرار قبول المهمة ، مع الأخذ فى الإعتبار ما يلى :-

(١) الأخذ فى الحسبان أنواع العمليات التى لا يوافق عليها المكتب أو التى قد يوافق عليها تحت شروط معينة .

(٢) توثيق النتيجة التى تم التوصل إليها .

جـ- أخطار الأفراد المعنيين بسياسات المكتب وإجراءاته لقبول عملاء جدد.

د- تحديد المسئولين عن تنظيم ومراقبة مدى الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب لقبول عملاء جدد .

٢- تقييم العملاء فى نهاية فترات محدده ، أو عند وقوع أحداث معنية لتحديد ما إذا كانت العلاقة مع العميل ستستمر :-

أ- وتشتمل الأحداث المعنية على ما يلى :-

١- انقضاء مدة معينة من الزمن .

٢- تغيير أساسي في واحد أو اكثر مما يلي:- الإدارة ، ومجلس الإدارة، وأصحاب الملكية ، المستشارين القانونيين ، الظروف المالية ، موقف دعاوى قضائية معينة ، وطبيعة العمليات التي يقـوم بـها العميـل، ومجال الممارسة في أعمال المراجعة .

٣- وجود ظروف كان من شأنها ان تؤدى إلى عدم قبول العميل لـو ان هذه الظروف موجودة عند إتخاذ قرار قبول العميل .

ب- تحديد شخص أو مجموعة من الأشخاص في مستوى إداري مناسب لتقييم المعلومات التي تم جمعها وإتخاذ قرار الاستمرارية مع العملاء ، حيـث يؤخذ في الإعتبار ما يلي :-

١- تحديد نوع العمليات التي كانت تؤدى إلى عدم موافقة المكتب أو إلـى موافقة المكتب تحت ظروف معنية .

٢- توثيق النتيجة التي تم التوصل إليها .

ج- أخطار الأشخاص المناسبين بسياسات وإجراءات المكتب بشأن الاستمرار مع العملاء .

د- تحديد المسئول عن تنظيم ومراقبة مدى الالـتزام بسياسـات وإجـراءات المكتب من الاستمرار مع العملاء .

٣/٢ تخطيط عملية المراجعة Audit Planning

نص المعيار الدولي الثالث للمراجعة على ما يلي :-

١- يجب على المراجع ان يخطط لعمله ليتمكن من أدائه بفاعلية وكفاءة وفـي التوقيت المناسب ، وعلى ان يعد هذه الخطط بناء على المعلومات التـي

حصل عليها من خلال دراسته لاعمال عميل المراجعة ، ويجب ان تصمم تلك الخطط بحيث تشتمل على سبيل المثال :-

أ- الحصول على معلومات عن النظام المحاسبى للعميل والسياسات المحاسبية المتبعة وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة .

ب- تحديد درجة الاعتماد الممكنة على نظام الرقابة الداخلية .

ج- وضع البرنامج الخاص بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الواجب أدائها .

د- التنسيق بين الأعمال واجبة الأداء .

٢- ويعتبر التخطيط عملية مستمرة طوال فترة المراجعة بحيث تهدف إلى :

أ- وضع خطة عامة متكاملة تتلاءم مع نطاق العمل المتوقع .

ب- وضع برنامج مراجعة يحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة ، فقد يتم تعديل الخطة العامة وبرنامج المراجعة فى حالة تغير الظروف أو ظهور نتائج غير متوقعة أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

٣- يساعد التخطيط السليم على التأكد من ان الموضوعات الهامة فى المراجعة قد نالت العناية المناسبة ، وان المشاكل المتوقعة قد تم تحديدها، وان العمل يتم فى الوقت المناسب ، كما يساعد التخطيط أيضاً على الأستخدام الكفء لجهود المساعدين والتنسيق مع الأعمال المقررة بواسطة مراجعين أو خبراء آخرين .

٤- يتحدد نظام التخطيط طبقاً لحجم ودرجة صعوبة عملية المراجعة ، وكذلك طبقاً للخبرة السابقة للمراجع ومعلوماته عن العميل وطبيعة نشاطاته .

ولقد تناول المعيار الدولى الرابع للمراجعة(فى الفقــرات ١٣-١٦) مــا يجب على مراقب الحسابات مراعاته عند إعداد برنـــامج المراجعـــة **Audit Program** على النحو التالي :-

١- يجب على المراجع إعداد برنامج مراجعة مكتوب يوضح فيه الإجــراءات اللازمة لتنفيذ خطة المراجعة ، كما يجب ان يحتوى أيضاً على تفـــاصيل كافيه تستخدم كمجموعة من التعليمات إلي المساعدين المشــــتركين فــى عملية المراجعة وكوسيلة للرقابة على التنفيـــذ الســليم ، وقــد يتضمــن البرنامج على أهداف مراجعة لكل عملية .

٢- قد يرى المراجع عند إعداده برنامج المراجعة بعد تفهمه للنظام المحاسبى ونظم الرقابة الداخلية الاعتماد على خطوات رقابة داخلية معينه لتحديــد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المطلوبة ، وقد يتضح للمراجــع ان اعتماده على مثل هذه الرقابة الداخلية هو الطريق الفعـــال والمؤثــر لتنفيذ مراجعته ، ومع هذا - فقد يقرر عدم الاعتماد على الرقابة الداخليــة لوجود طرق اكثر كفاءه للحصول على أدلة إثبات كافية ، ويجــب علــى المراجع أيضاً ان يأخذ فى حسبانه توقيت المراجعة ، والتنسيق مع أيـــة مساعدة متوقعة من العميل ، ودرجـــة توفــر المســاعدين ، ومشـــاركة المراجعين الآخرين أو الخبراء .

٣- عاده ما يلجأ المراجع إلى المرونة فى توقيت أدائه الإجراءات المراجعـــة حيث ان جزء قليل من هذه الإجراءات يطلب أداؤه خلال وقت محـــدد ، فعلى سبيل المثال يمكن أداء إجراءات المراجعة على العمليـــات فــى اى وقت لاحق لتسجيلها ، بينما قد لا يكون للمراجع اى قــرار فـــى عمليــة

توقيت أداء بعض الإجراءات الاخرى مثل مراقبته لعملية جرد المخــزون التى يقوم بها موظفى العميل .

٤- يجب إعادة النظر فى خطة وبرنامج المراجع مع التقدم فى تنفيذ عمليـــة المراجعة ، وذلك بناء على نتائج تقييم المراجع لنظام الرقابـــة الداخليـــة ونتائج اختبارات مدى الالتزام واختبارات التحقق التى قام بها .

بوجه عام من الصعوبة وضع نموذج واحد لبرنامج مراجعة يصلح لجميع المنشآت ، وذلك بسبب اختلاف الظروف المحيطة بالمشـــروع ، واختـــلاف النشاط الذى تزاوله كل منشأة ، واختلاف درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخليـــة الموجودة بكل منشأة ، واختلاف شكلها القانونى وهكذا ، إلا انه يمكن وضـــع إطار عام لبرنامج مراجعة يتضمن الأهداف الواجـــب تحقيقـــها والخطـــوات الواجب أتباعها لتحقيق تلك الأهداف عند مراجعة بعض العمليات فى إحـــدى المنشآت التجارية ، عموماً يبين الشكل الايضاحى رقم (٢/٤) ورقـــم (٢/٥) نموذجين لبرنامج المراجعة [١] :-

---

[١] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د. أمين السيد أحمد لطفى ، تخطيط عملية المراجعة ، مكتبة الأكاديمى ، القاهرة ، ١٩٩٥ .

شكل ايضاحى رقم (٢/٤)

نموذج برنامج مراجعة أحدى المنشأت

العملية	فترة المراجعة	الوقت المقدر	تاريخ البداية	تاريخ الانتهاء	الوقت الفعلى	اسم المراجع	توقيع المراجع	ملاحظات
مراجعة دفتر المبيعات الأهداف :- ١- التحقق من إدراج المنشأة لكل المبيعات فى الدفاتر . ٢- التحقق من خروج البضاعة واثباتها بالدفاتر . الإجراءات :- مراجعة مستندية . مراجعة حسابية .								

شكل ايضاحى رقم (٢/٥) برنامج مراجعة لتحقيق المدنين

تحقيق المدينين	الزمن المعيارى	الزمن الفعلى	اسم المراجع	تاريخ الانتهاء من العملية	رقم اوراق العمل	ملاحظات

٤/٢ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراءات مدى الالتزام :-

١/٤/٢ تعريف النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية وأهدافهما :-

نص المعيار الدولي الثالث للمراجعة على مسئولية الإدارة عن الاحتفاظ بنظام محاسبي سليم مدعم بنظام رقابة داخلية يتناسب مع حجم وطبيعة النشاط ، ويجب على المراجع أن يدرس النظام المحاسبي ونظم الرقابة الداخلية المتعلقة به ، كما يجب أن يقوم بتقييم التطبيق العملى لهما ، لكى يتمكن من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى التى سيقوم بها.

وقد تم تعريف النظام المحاسبى والرقابة الداخلية فى المعيار الدولى السادس للمراجعة على النحو التالي :-

النظام المحاسبى هو عبارة عن :- " سلسله من الإجراءات التى تتبعها المنشأة بهدف الاحتفاظ بسجلات محاسبية والتى يتم بموجبها توجيه وتسجيل وتبويب عملياتها و أعداد التقارير عنها " .

أما نظام الرقابة الداخلية فهو عبارة عن :- " الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات الموضوعية من قبل المنشأة للمساعدة فى تحقيق أهداف الإدارة نحو التأكد من سلامه وكفاءه تنفيذ أعمال المنشأة وتطبيق سياسات الإدارة والمحافظة على الأصول والممتلكات ومنع واكتشاف الغش والخطأ ، وكذلك التأكد من صحة اكتمال السجلات المحاسبية و أعداد القوائم المالية السليمة فى الوقت المحدد لها ، ومن ثم يمتد نظام الرقابة الداخلية إلى ابعد من تلك الأمور المتعلقة مباشرة بوظائف النظام المحاسبى " .

وتهتم الرقابة الداخلية المتعلقة بالنظام المحاسبى بتحقيق الأهداف التالية:-

أ- تنفيذ العمليات طبقاً لاعتماد الإدارة .

ب- تسجيل العمليات بالقيمة الصحيحة وفى الحسابات المتعلقة بها وفى الفترة المحاسبية التى تمت فيها ، لتسهيل أعداد القوائم المالية داخل إطار من السياسة المحاسبية .

جـ- يتم التعامل فى أصول المنشأة طبقاً لاعتماد الإدارة فقط .

د- يتم مطابقة سجلات الأصول المختلفة دورياً مع الأصول الفعلية الموجودة، ويتم اتخاذ الإجراءات المناسب فيما يتعلق بأيه فروق .

وقد تتضمن إجراءات الرقابة الداخلية المصممة لتحقيق هذه الأهداف مراجعة دقة العمليات الحسابية فى السجلات ، وأجراء التسويات والمطابقات وحسابات المراقبة وموازين المراجعة واعتماد المستندات و أحكام الرقابة عليها، والمقارنة مع مصادر المعلومات الخارجية ، ومطابقة نتائج جرد النقدية والأوراق المالية والمخزون مع السجلات المحاسبية ، وتحديد من بعهدتهم الأصول والسجلات ، و أخيرا مقارنة النتائج الفعلية مع تقديرات الموازنة .

٢/٤/٢ الدراسة والتقييم المبدئى :-

يجب على المراجع ان يدرس النظام المحاسبى ونواحى الرقابة المتعلقة به للوقوف على تسلسل العمليات وإجراءات الرقابة المحددة ، وذلك ليتمكن من التقييم المبدئى وتحديد تلك النواحى ذات الكفاءة والفاعلية التى يمكن الاعتماد عليها عند قيامة بالمراجعة .

ويتم فحص الرقابة الداخلية عن طريق الاستفسار ومناقشة الأشخاص على مختلف المستويات داخل المنشأة ، بالإضافة إلي الرجوع إلى بعض المستندات مثل دليل الإجراءات وتوصيف الوظائف وخرائط التدفق للتعرف على نواحى الرقابة التى حدد المراجع أهميتها بالنسبة لمراجعته .

ويجب على المراجع أن يستفسر عما إذا كـــانت عنـــاصر الرقابـــة قـــد استخدمت طوال فترة المراجعة ، وإذا طبقت عناصر رقابة مختلفة فى أوقـــات مختلفة خلال الفترة يجب على المراجع دراسة كل منها على حده ، و يستدعى أى خلل فى عناصر الرقابة الداخلية خلال جزء معين من فترة المراجعة ، مع القيام بفحص ودراسة مستقبلة لطبيعة وتوقيت ومـــدى إجـــراءات المراجعـــة الواجبة التطبيق على العمليات الخاصة بذلك الجزء .

وقد تستخدم عده أساليب لتسجيل المعلومـــات المتعلقـــة بنظـــام الرقابـــة الداخلية، واختيار أسلوب منها أمر متروك لتقديـــر المراجـــع ، والأســـاليب المستخدمة منفصلة أو مجتمعة تتمثل عاده فى وصف الخطوات وفـــى قوائـــم الاستقصاء وخرائط التدفق ، ويتوقف مدى تسجيل المراجع لبيانات عن نظـــام الرقابة الداخلية على درجة اعتماده على هذه الرقابة .

ويجب أن يبنى تقييم المراجع المبدئى للرقابة الداخلية على افـــتراض ان هذه الرقابة تطبق كما هو مخطط وأنها تعمل بفاعلية خلال الفـــترة موضـــوع الفحص ، والهدف من التقييم المبدئى هو تحديد نواحى الرقابة التـــى ينـــوى المراجع الاعتماد عليها واختبار مدى الالتزام بها .

٣/٤/٢ إجراءات مدى الالتزام Compliance Tests :-

يقوم المراجع باختبارات مدى الالتزام للتأكد من ان نظام الرقابة الداخلية- الذى يحوز ثقته - يطبق كما هو مخطط له ، وانه يعمل بفاعلية خلال الفـــترة موضوع المراجعة ولا تعنى هذه الفاعلية عدم حدوث بعض التجاوزات فـــى التطبيق .

وفى ضوء نتائج اختبارات الالتزام التى يقوم بها المراجع عليه ان يقيم ما إذا كانت الرقابة كافية لتحقيق أهدافه ، وتتوقف درجة اعتماد المراجع على النظام على مدى تأكده من فاعليته ، فإذا قرر المراجع انه ليس من الصواب الاعتماد على جانب من جوانب الرقابة الداخلية كما كان متوقعاً ، فعلية التأكد من إمكانية وجود جانب أخر من جوانب الرقابة يمكن الاعتماد علية ، ويمكنه كأجراء بديل تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التحقق.

وعاده ما يتم تطبيق اختبارات الالتزام على عينات مختارة وممثلة Selected and Represented Samples للعمليات التى تمت خلال فترة المراجعة كلها ، ويتأثر حكم المراجع الشخصي على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الالتزام وإجراءات المراجعة المكثفة الواجب تطبيقها على العمليات الواقعة خلال الفترة المتبقية بعديد من العوامل التى لعل أبرزها ما يلى:-

أ- نتائج الاختبارات التى تمت .

ب- الردود على الاستفسارات حول ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية مازال يعمل بنفس الأسلوب الذى كان عليه عند دراسته و تقييمه .

جـ- طول الفترة المتبقية .

ء - طبيعة وحجم العمليات أو الأرصدة المتعلقة بها .

هـ- تقييم المراجع للظروف المحيطة بالرقابة الداخلية وخاصة عنصر الرقابة الإشرافية .

و- إجراءات المراجعة المكثفة التى ينوى المراجع القيام بها بعض النظر عن كفاية الرقابة الداخلية .

كنتيجة لدراسة المراجع و تقييمه للرقابة الداخلية وكنتيجة لإجراءات المراجعة الأخرى يصبح المراجع على علم بنقاط الضعف فى الرقابة الداخلية.

ولمصلحة العميل يجب على المراجع ان يحيـــط الإدارة علمـــاً فـــى الوقـــت المناسب بنقاط الضعف الهامة التى اكتشفها ، وعاده ما يبلغ نقاط الضعف هذه كتابه ، ويجب الإشارة فى ذلك الأخطار إلى انه يتناول فقط نقاط الضعف التى اكتشفها نتيجة لمراجعته ، وعلية ان يشير أيضـــا إلـــى أن عمـــل المراجـــع واختباراته لم تصمم أصلا لتحديد درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية للأغراض الإدارية .

٥/٢ إختبارات التحقق الأساسية وعلاقتها بأدلة إثبات المراجعة

١/٥/٢ طبيعة أدلة الإثبات وأهميتها :-

نص معيار المراجعة الدولى الثالث على ان يجب على المراجع الحصـــول على أدلة إثبات كافية وملائمة خلال أدائه لكل من إجراءات مـــدى الالـــتزام Compliance Tests وإجراءات التحقق Substantive Tests التى تمكن مـــن الوصول إلى النتائج التى يكون على أساسها رأيه عن القوائم المالية .

ويقصد باختبارات الالتزام تلك الاختبارات التى يمكن بواسطها التأكد من مدى مسايرة التطبيق العملى لنظام الرقابة الداخلية الموضوعة ، والتى ينـــوى المراجع الاعتماد عليها فى المراجعة ، فى حين تصمم اختبارات التحقق للتأكد من اكتمال وسلامة وصحة المعلومات المستخرجة من النظـــام المحاســـبى ، وتتمثل تلك الإجراءات فى نوعين هما :-

- اختبار تفاصيل العمليات والأرصدة •
- الفحص التحليلي باستخدام النسب والعلاقات والاتجاهات بما فى ذلك فحص البنود والتغيرات غير العادية •

وتعبر أدلة الإثبات عن كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقائق الاقتصادية، حيث يتعين على المراجع أن يجمع ويقيم أدلة الإثبات التى تساعده فى الحكم على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية ، ولإصدار تلك الأحكام يعتمد المراجع على ما جاء بمعيار المراجعة الدولى الخامس **500- 599 - Audit Evidence** الذى نص على ما يلى :-

١- إن كفاية وملائمة أدلة الإثبات مرتبطان ومكملان لبعضهما البعض ، ويسرى كل منهما على الأدلة المستخرجة من كل من إجراءات الالتزام وإجراءات التحقق ، وتعرف الكفاية بأنها مقياس لكمية أدلة الإثبات التى تم الحصول عليها ، أما الملائمة فتتعلق بمدى ارتباطها بموضوع المراجعة وإمكانية الاعتماد عليها.

٢- يجب أن يعتمد المراجع بصفة أساسية على أدلة الإثبات ككل (ويعتمد فى ذلك على الأدلة المقنعة **Persuasive** وإن لم تكن الحاسمة **Conclusive**) فى تكوين رأيه على القوائم المالية ، وعند تكوين ذلك الرأى لا يفحص المراجع عادة كافة المعلومات المتاحة له ، حيث أن من الممكن عن طريق إجراء العينة الحكمية أو الإحصائية **Judgmental and Statistical Sampling** أن يصل إلى رأى بخصوص رصيد حساب أو مجموعة من العمليات او خطوة رقابة [١] .

---

[١] لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، معالجة متقدمة لإستخدام مراقبى الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية فى المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧

٣- يهتم المراجع عند الحصول على أدلة الإثبات عن طريق إجراءات مـدى الالتزام التأكد من :-

الوجود :- أي وجود إجراء الرقابة ٠

الفاعلية :- أى تنفيذ إجراء الرقابة بفاعلية ٠

الاستمرارية :- أى استمرار العمل بإجراء الرقابة طـوال الفـترة موضـوع المراجعة وفقاً لما هو محدد ٠

بينما يهتم المراجع عند الحصول على أدلة الإثبات فى المراجعـة عـن طريق إجراءات التحقق بالتأكد من :-

الوجود **Existence** :- وجود الأصول والإلتزامات فى تاريخ معين ٠

الحقوق والألتزامات **Rights And Obligations** :- الحقـوق هـى أصـول مملوكة للمنشأة فى تاريخ معين ، بينما تعتبر الإلتزامات بمثابة عبء على المنشأة فى تاريخ معين ٠

الحدوث **occurrence** :- أى أن العملية قد حدثت وتخص المنشأة ٠

الإكتمال **Completeness** :- لا توجد أصول أو إلتزامـات أو عمليـات لـم تسجل ٠

التقييم **Evaluation** :- الأصول والإلتزامات مسجلة بقيمتها الصحيحة ٠

القياس **Measurement** :- العملية أثبتت بالمبلغ الصحيح ، وتم تحميل الإيراد أو المصروفات على الفترة المالية الصحيحة ٠

العرض والإفصاح **Presentation and Disclosure** :- الإفصاح عن البنـد وتبويبه وشرحه وفقاً للسياسة المحاسبية المتعارف عليها وطبقاً للمتطلبات القانونية إن وجدت ٠

والحصول على دليل متعلق بتأكيد معين مثل وجود المخزون لا يغنى عن الحصول على دليل متعلق بتأكيد أخر مرتبط بالمخزون مثل صحة تقييمـــه ، وتختلف طبيعة ومدى إجراءات التحقق الواجب أدائها لكـــل مـــن التـــأكيدات الموضحة بعاليه •

٤- تتأثر درجة الأعتماد على أدلة الإثبات بمصدرها (الداخلى أو الخارجى) وبطبيعتها (بالملاحظة أو المستندات) أم شفهية ، وتتوقف درجة إمكانيـــة الوثوق فى دليل الإثبات فى المراجعة بصفة أساسية على الظروف التى تـم فيها الحصول عليه ، وتفيد النواحى التالية فى تقييم إمكانية الوثوق فى دليل الإثبات :-

أ- الدليل الخارجى مثل المصادفة الواردة من طرف ثالث خارجى تكـــون محل ثقة أكثر من الدليل الداخلى •

ب- الدليل الداخلى يكون محل ثقة أكبر عندما تكـــون الرقابـــة الداخليـــة المتعلقة به مرضية •

ج- الدليل الذى يحصل عليه المراجع بنفسه يكون محل ثقة أكبر من ذلـــك الذى يتم الحصول عليه عن طريق المنشأة •

د- الدليل الذى يكمن فى شكل مستند أو تأكيدات مكتوبة يكون محل ثقـــة أكبر من الإقرارات الشفهية •

٥- يحصل المراجع على تأكيدات أكثر عندما تتطابق الأدلة المـــأخوذة مـــن مصادر مختلفة أو ذات الطبائع المختلفة ، وتؤدى النظرة الكليـــة الشـــاملة للأدلة إلى الحصول على درجة أكبر من الثقة عن تلك التى يتم الحصـــول عليها من كل دليل بمفرده على حده ، وعلى العكس عندما يتعارض دليلان

ثم الحصول عليهما من مصدر ين مختلفين ، فيلزم فى تلك الحالـــة القيـــام بإجراءات إضافية لحسم ذلك التعارض .

٢/٥/٢ طرق الحصول على أدلة الإثبات .

يحصل المراجع على أدلة الإثبات عند أدائه لكل مـــن إجـــراءات مـــدى الإلتزام وإجراءات التحقق بطريقة أو أكثر من الطرق التالية :-

١- الفحص المستندى .

٢- الملاحظة .

٣- الإستفسار والمصادقات .

٤- الفحص الحسابى .

٥- الفحص التحليلى .

ويقصد بالفحص المستندى **Documentary Inspection** إختبـــار الســـجلات والمستندات والأصول الملموسة ، ويوفر إختبار السجلات والمســـتندات أدلـــة تختلف فى درجة الأعتماد عليها طبقاً لطبيعتها ومصدرها ، ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبقة وإعدادها وتشغيلها ، وتبوب الأنواع الأساسية للأدلـــة المستندية وفقاً لدرجة الثقة فيها طبقاً لما يلى :-

- أدلة مستندية أنشأها طرف ثالث ويحتفظ بها لديه .
- أدلة مستندية أنشأها طرف ثالث وتحتفظ بها المنشأة لديها .
- أدلة مستندية أنشأتها المنشأة وتحتفظ بها لديها .

ويعتبر فحص الأصول الملموسة دليلاً يعتمد عليه فيما يتعلـــق بوجودهـــا ولكنه لا يعتبر بالضرورة دليلاً على ملكيتها أو صحة تقييمها .

أما الملاحظة Observation فهى تتمثل فى مشاهدة تشــغيل أو إجــراء يتــم بمعرفة الآخرين ، فعلى سبيل المثال يقوم المراجع بملاحظة قيــام العميــل بجــرد المخزون ، أو بأدائهم لإجراءات الرقابة الداخلية والتى لا يمكن أقتفاء أثرها مستندياً.

أما الإستفسار Inquiry فهو يتمثل فى الحصول على معلومات سليمة من أشخاص ذو معرفة سواء من داخل المنشأة أو من خارجها ، ويتراوح مــــدى الإستفسار من إرسال رسائل رسمية مكتوبة موجهة إلى الغير ، إلى التساؤلات الشفهية الموجهة إلى أشخاص داخل المنشأة ، وقد تعطــــى الإجابــات علــى التساؤلات معلومات قد لا يكون المراجع قد حصل عليها من قبل ، أو قد تمده بدليل لتعزيز معلومات موجودة لديه •

أما المصادقات Confirmation فهى الردود على التساؤلات التى تغــرز معلومات مثبتة فى السجلات المحاسبية للمنشأة ، فعلى سبيل المثـــال يطلــب المراجع عادة مصادقات من المدينين عن طريق المراسلات المباشرة معهم •

أما الفحص الحسابى Computation فهو يتمثل فى التأكد مــــن صحــة العمليات الحسابية فى مستندات أو سجلات محاسبية ، أو عن طريـــق القيــام بمراجعة حسابية مستقلة •

أما الفحص التحليلى Analytical Review فـــهو يتمثـــل فـــى التحليـــل بإستخدام النسب والعلاقات والإتجاهات بما فى ذلك فحص البنود والتغــــيرات غير العادية وغيرها من الأساليب المرتبطة •

٢/٥/٣ العلاقة بين أدلة الإثبات وإختبارات المراجعة

غالباً ما يتم الحصول على أدلة إثبات المراجعة من خــلال الإختبــارات Tests ، من هنا يتعين تفهم العلاقة بين أهداف المراجعة وإجراءاتها والأدلــة

الناتجة من تلك الإختبارات • على ذلك فإن المراجع يجب أن يتبع عديد من الخطوات عند معالجة أى مشكلة هى (١) تحديد أهداف المراجعة (٢) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة للحصول على أدلة الإثبات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة ، (٣) جمع أدلة الإثبات وفحصها ، (٤) تقييم أدلة الإثبات التى تم الحصول عليها للحكم على كفايتها وصلاحيتها ، (٥) تحديد وتكوين الرأى المنطقى عن النظام والأرصدة التى تم مراجعتها فى ضوء أدلة الإثبات التى تم الحصول عليها .

فعند مراجعة أى منشأة يجب على المراجع (١) تحديد الأهداف الواجب تحقيقها ، (٢) ثم تحديد إجراءات جمع أدلة الإثبات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف (ومعظم إجراءات المرجعة يتم تنفيذها فى شكل إختبارات) ، (٣)وأخيرا يجب تقييم أدلة الإثبات قبل الأعتماد عليها فى إبداء الرأى بخصوص صدق وعدالة عرض القوائم المالية •

وعادة ما يتم تلخيص الإجراءات المتبعة خلال المراجعة وأدلة الإثبات التى جمعها المراجع فيما يعرف بأوراق المراجعة **Audit Working Papers** والتى يحتفظ بها المراجع كتدعيما لرأيه ولبيان أن المراجع قد حقق وأستوفى معايير المراجعة المتعارف عليها ، كما أن مكتب المراجعة يحتفظ بتلك الأوراق طوال الفترة القانونية التى يمكن خلالها أن ترفع أى قضايا قانونية ضد المراجع ، وتتضمن تلك الأوراق حسب ما أشار إليها المعيار الدولى للمراجعة رقم ٢٣٠ بعنوان التوثيق **Documentation** إلى ما يلى :-

- معلومات متعلقة بالهيكل التنظيمى والشكل القانونى للمنشأة •
- مقتطفات أو صور المستندات القانونية والإتفاقيات ومحاضر الجلسات •
- أدلة تحدد مراحل تخطيط وبرامج المراجعة •

- تسجيل لعملية دراسة وتقييم النظام المحاسبي والرقابة الداخلية المتعلقة به .
- تحليل للعمليات والأرصدة ٠
- تحليل للنسب والأتجاهات الهامة ٠
- تسجيل لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المقررة ونتائجها ٠
- أدلة تثبت أن الأعمال التى أديت من المساعدين تم الإشراف عليها وفحصها.
- توضيح من قام بإجراء المراجعة ومتى قام بها ٠
- المراسلات مع المراجعين الآخرين أو الخبراء أو غيرهم ٠
- صور من الخطابات أو المذكرات المتعلقة بموضوعات المراجعة التى نوقشت أو تمت مراسلات بشأنها مع العميل ، بما فى ذلك شروط الإتفاق ونقاط الضعف الهامة فى الرقابة الداخلية ٠
- الإقرارات والشهادات المستلمة من العميل ٠
- النتائج التى توصل إليها المراجع والمرتبطة بالجوانب الهامة فى عملية المراجعة ٠
- صور من البيانات التى تم صدور تقرير بشأنها ، وصور من تلك التقارير، وفى حالة المراجعة المتكررة – قد توضع أوراق العمل فى ملف خاص هو الملف الدائم Permanent File والذى يتم تحديثه دائماً من فترة إلى أخرى بالمعلومات الجديدة ذات الأهمية للمراجعة ، وحيث يفصل ذلك الملف عن ملف المراجعة الجارى Current File الذى يحتوى على المعلومات المتعلقة أساساً بمراجعة فترة واحدة ٠

عموماً تبدأ خطوات جمع أدلة الإثبات على النحو التالى :-

١- فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه .

ويتمثل هدف المراجع فى التحقق من أن العميل قد صمم نظـــم ملائمـــة للرقابة الداخلية ٠

٢- إختبارات التحقق من أتباع السياسات والخطط Compliance Tests

ويهدف المراجع من ذلك فى توفير الدليل على أن العميل يلـــتزم فعـــلاً بنظم الرقابة الموضوعة ، ولاشك أنه لو كانت نظم الرقابة ضعيفـــة أو غـــير ملائمة فإن المراجع لن يحتاج إلى إجراء أختبارات الإلتزام بصفة عامة.

٣- إختبارات التحقق الأساسية Substantive Tests

فى ضوء ما سبق يقوم المراجع بتصميم وتنفيذ إجراءات تحقيق العمليـــات والأرصدة للتأكد من صحة المبالغ والبيانات الأخرى التـــى تظـــهر بـــالقوائم المالية ، وتشمل تلك الأختبارات أختبارات التفـــاصيل للعمليـــات وأرصـــدة الحسابات ، وإجراءات المراجعة الأخرى مثل إجراءات الفحـــص التحليلـــى Analytical Review ، هذا وتتوقف أنواع الإختبارات الواجب أدائها علـــى أهداف المراجعة الواجب تحققها ، فعلى سبيل المثال لو أن هدف المراجعة هو التحقق من وجود المخزون فإن المراجع ســـيهتم فـــى تلـــك الحالـــة بـــأداء الإختبارات الأساسية لأرصدة هذا المخزون ، أما إذا كان هدف المراجعة هـــو التحقق من صحة العمليات المالية فإن الإختبارات المناسبة فى هذه الحالـــة - لإرتباط هذا بنظام الرقابة الداخلية - يكون فى إختبارات التحقق من الإلـــتزام بالسياسات ، وقد يحدث أحياناً أن ينتج عن إختبارات المراجعة أدلـــة إثبـــات ترتبط بصحة العمليات المالية (الرقابة الداخلية) وهدف أخر مـــن أهـــداف المراجعة مثل الوجود والتقييم وعرض القوائم المالية ، لهذا فإنه يطلق علـــى

تلك الإختبارات إصطلاح إختبارات ذات غـــرض ثنـــائى أو مـــزدوج **Dual Purpose Tests** .

وعندما تستخدم الإختبارات الأساسية فإنه يكون من المهم أن يتم تحديـــد إتجاه تلك الإختبارات ، فعلى سبيل المثال إذا كـــان المراجـــع يرغـــب فـــى إختبارات القوائم المالية لإكتشاف ما قد يوجد من مغالاة أو تدنيه فى عرضـــها وأعدادها **Overstatement or Understatement** ، مـــن ثـــم فـــإن توجيـــه إختبارات كافة الحسابات لكل من الأحتمالين قد يؤدى إلى عدم كفاءة كما أنـــه قد لا يكون ضروريا ، فالأمر يتطلب فى هذه الحالة أن يحدد مقدمـــاً هـــدف المراجعة الواجب تحقيقه ، ثم توجه الإختبارات إلى تحقيـــق مـــا يـــهم أولاً ، المغالاة أو التدنية فى العرض والأعداد ، فعلى سبيل المثـــال فـــإن أهـــداف المراجعة المتعلقة بالوجود تتطلب إختبارات التحقق من المغالاة فى عـــرض وإعداد القوائم المالية ، والحسابات المغالى فى عرضها أما أنها تتضمن قيـــم غير حقيقية وزائفة أو تتضمن مغالاة فى حسابات موجودة فعلاً ، فمثلاً لـــو أن حسابات المدينين مغالى فيها ، فإن بعض حسابات المدينين تتضمـــن قيـــم أو مبالغ لا تمثل مديونيات صحيحة وحقيقية عليهم ، ومن ثم فلكى يتم التحقق من هذه المغالاة فإنه يكون من الأفضل عموماً أن يبدأ المراجع بالأرصدة المسجلة ثم يحصل على تدعيم لهذه القيم المسجلة وذلك عن طريق :-

(أ) المصادقات المباشرة التى يحصل عليها مـــن العمـــلاء ، أو (ب) فحـــص التحصيلات النقدية من العملاء التى تمت فى الفـــترة التاليـــة علـــى تـــاريخ الميزانية، أو (ج) فحص المستندات المتعلقة بتلك الحسابات كفوائد المبيعـــات وأوامر الشحن للتحقق من أن المبيعات الأصلية قد تم تسجيلها بشكل صحيح ، ومن ثم فإنه يلاحظ أن إتجاه إختبارات التحقق من المغالاة فى العرض يبـــدأ

عادة من القيمة المسجلة ثم يعود بها إلى الخلف للحصول على دليل الإثبات المؤيدة لها ، وعندما تكون المستندات موضع فحص وإهتمام المراجع فإنه يطلق على ذلك بالمراجعة المستندية **Vouching** .

ومن الناحية الأخرى ، إذا ما أراد المراجع أختبار أحد الحسابات الذى يشك فى أنه قد تم عرضه بالقوائم المالية بأقل من اللازم فإنه لا يمكن أن يبدأ بالقيم المسجلة ، لأن الهدف فى تلك الحالة هو التحقق من أن كل العناصر الموجودة قد سجلت بالفعل بالسجلات المحاسبية ، فعلى سبيل المثال لو فوض أن المراجع يشك فى أن حسابات الدائنين قد عرض بأقل من اللازم ، فى تلك الحالة فإن المصادقات التى يمكن أن يحصل عليها من الدائنين المسجلين بالدفاتر لن تكشف عادة عن هذه التدنية ، أو العرض بأقل من اللازم ، ولذلك فإنه يجب أن يبدأ بفحص ومراجعة المستندات الأساسية التى تدعم تلك الحسابات للدائنين مثل فواتير الموردين وتقارير الإستلام ، ثم يتم تتبع هذه المستندات ومراجعتها على الدفاتر للتحقق من أنها قد سجلت بشكل صحيح بالدفاتر ، ولذلك يطلق على هذا النوع من الفحص بإعادة التتبع أو التتبع **Retracing or Tracing** .

وعادة ما تجرى اختبارات المراجعة بوجه عام قبل نهاية الفترة المحاسبية أو خلال المراحل النهائية لعملية المراجعة ، وتعتمد القرارات المرتبطة بتوقيت تلك الإختبارات جزئياً على أهداف المراجعة وجزئياً على عوامل أخرى .

فعلى سبيل المثال إذا كان الهدف هو تقييم نظم الرقابة الداخلية بإعتباره عنصر يجب فحصه للتحقق من صحة العمليات المالية ، فإنه يكون من المرغوب إجراء الفحص المستندى والملاحظة والأستفسارات الضرورية

للتقييم التمهيدى لنظام الرقابة فى بداية عمل المراجعة - أى قبل نهاية الفترة المحاسبية ، وبصفة عامة فإن الأختبارات يجب أن تجرى فى أسرع وقت ممكن بعد تحديد أهداف المراجعة تفاديا للعجلة بعد ذلك ، وتحمل أعباء الوقت الإضافى خلال المراحل النهائية لعملية المراجعة .

أما العوامل الأخرى التى يمكن أن تؤثر فى تقدير المراجع لتوقيت إجراء تلك الإختبارات تتمثل فى الأتى :-

١- ما إذا كانت ظروف المنشأة غير المواتية يمكن أن تزيد من مخاطر إجراء تلك إختبارات قبل نهاية الفترة المحاسبية .

٢- ما إذا كان النظام المحاسبى لعميل المراجعة يتوافر له الخصائص الضرورية لتشغيل المعلومات الدقيقة قبل نهاية الفترة المحاسبية كما هو الحال فى المراحل النهائية للعمل الميدانى .

٣- ما إذا كانت أدلة الإثبات الكافية متاحة قبل نهاية الفترة المحاسبية وفى تاريخ الميزانية .

٤- ما إذا كانت الأختبارات الأساسية الفعالة يمكن تصميمها فى غياب نظام الرقابة المحاسبية الداخلية .

وعموماً قد يصعب تحديد خطوات وأختبارات إجراءات المراجعة بشكل كامل ، إلا أنه يمكن تحديد تلك الأختبارات التى يجب أن يقوم بها المراجع كحد أدنى فى أدائه بحيث لا يغفل أى مرحلة منها خلال مباشرته لمسئولياته ، كما ينبغى عليه أن يكون خلاقاً يضيف دائماً الجديد لأداء عمله المهنى ، وتشتمل تلك الخطوات فى إجراءات المراجعة الدورية **Interim Audits** وإجراءات الجرد والإشراف عليه بالإضافة إلى الإجراءات النهائية أو إجراءات مراجعة القوائم المالية .

٦/٢ إعداد تقرير المراجعة عن القوائم المالية Financial Audit Report

١/٦/٢ شكل ومضمون تقرير المراجعة :-

أشار معيار المراجعة الدولى الثانى بعنوان الأهداف والمبادئ التى تحكم مراجعة القوائم المالية إلى أنه يجب على المراجع أن يفحص ويقيم النتائج التى توصل إليها من أدلة الإثبات التى حصل عليها ، والتى يعتمد عليها فى إبداء رأيه عن القوائم المالية ، وهذا الفحص والتقييم يتعلق بتكوين تصور عما إذا كانت :-

أ- القوائم المالية قد أعدت باستخدام سياسات محاسبية متعارف عليها وان هذه السياسات تتسم بالثبات .

ب-القوائم المالية تتمشى مع النظم والمتطلبات القانونية.

ج-القوائم المالية تمثل انطباع عام يتفق مع معلومات المراجع عن طبيعة نشاط المنشأة .

د-النواحى الهامة والمتعلقة بالعرض السليم للقوائم المالية قد تم الإفصاح عنها بشكل مناسب .

هذا ويجب ان يحتوى التقرير على راى صريح واضح للمراجع عن القوائم المالية ،وإصدار تقرير بلا تحفظات يعنى إقتناع المراجع بتوافر كافة النواحى ، أما عند إصدار تقرير بتحفظات أو برأى سلبى أو عند الإمتناع عن إبداء الرأى ، يتعين أن يبين تقرير المراجعة بأسلوب واضح وصريح جميع الأسباب التى أدت إلى ذلك **700- Auditors Report On Financial Statement** .

وقد أوضح معيار المراجعة الدولى السابع بعنوان تقرير المراجع عن القوائم المالية محتويات (شكل ومضمون) تقرير مراقب الحسابات المتعلق

بمراجعة القوائم المالية ، حيث نص على أنه يجب أن يحتوى التقريــر علــى البيانات الأساسية التالية :-

١- العنوان :-

حيث يجب أن يستخدم عنوان مناسب مثل تقرير مراقــب الحســابات ، ويساعد ذلك فى تعرف القارئ على هذا التقرير وعلى الفرق بينه وبين أيــة تقارير أخرى تصدر من آخرين مثل تقرير مجلس الإدارة ٠

٢- الجهة الموجه إليها التقرير :-

يجب ان يتم توجيه التقرير إلى جهة مطلوبــة طبقــا لظــروف التعييــن والقوانين المحلية ، وعادة ما يوجه التقرير إلى المســاهمين أو إلــى مجلــس الإدارة للمنشأة التى روجعت قوائمها المالية ٠

٣- تحديد القوائم المالية والعمل المؤدى :-

حيث يجب أن يحدد التقرير القوائم المالية (قائمة المركز المالى ، وقائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية) التى تمت مراجعتها ، ويتضمــن هــذا أسـم المنشأة والتاريخ والفترة التى أعدت عنها تلك القوائم .

ويتم توضيح أنه قد تمت عملية مراجعة للقوائم الماليــة طبقــا لمعــايير المراجعة وحيث يتم تحديد القوائم التى تمت مراجعتها والتواريخ والمدد التــى تشملها تلك القوائم .

٤- اشاره إلى مسئولية الإدارة والمراجع :-

حيث تعتبر مسئولية الإرة إعداد القوائم المالية ، أما مســئولية المراجــع فتتمثل فى إبداء الرأى على تلك القوائم ٠

٥- فقرة النطاق Scope Paragraph :-

حيث توضح فقرة النطاق بأن المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة الدولية (مثلاً) و التى تتطلب :-

- التخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء المادية والجوهرية •
- الفحص للأدلة على أساس إختبارى .
- تقييم المبادئ المحاسبية والتقديرات الهامة التى أعدت وإستخدمت بواسطة الإدارة .
- تقييم الغرض العام للقوائم المالية .

كما تتضمن تلك الفقرة أيضاً إعتقاد المراجع بأن عملية المراجعة تمده بأساس معقول للرأى •

٦- الرأى فى القوائم المالية :-

يجب أن يبين التقرير بوضوح رأى المراجع عن مدى تغيير القوائم المالية عن المركز المالى للمنشأة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية •

بصفة عامة تعد القوائم المالية فى إطار المفاهيم التى تحددها القوانين المحلية أو القواعد التى تصدرها التنظيمات المهنية والعرف الجارى فى الدولة، إن الصيغ المستخدمة للتعبير عن رأى المراجع بأن القوائم المالية أعدت طبقاً لما تقدم هى :-

" تعطى صورة عادلة وصادقة " " أو تعبر بعدالة " وهما صيغتان مترادفتان •

ولكى يحاط القارئ علما بالإطار الذى أعد المراجع تقريره فى ظله يقترح أن يوضح تقرير المراجع أن رأيه قد بنى على إطار من المفاهيم بإستخدام الصيغة التالية :-

وفقا لـ (المعايير المحاسبية التى يتبناها سواء محلية أو دولية) وفى حالة عدم وضوح هذه المعايير المحاسبية المطبقة حينئذ يجب تحديد الدولة التى طبقت معاييرها ٠

وفى بعض الأحيان قد يكون مطلوبا من المراجع أن يبدى رأيه عن مدى الإلتزام بالقانون ، وغالبا ما يتوافق ذلك مع متطلبات المراجع لإبداء رأيه بالصور الموضحة أعلاه ، وعندما يترتب على تطبيق المبادئ المحاسبية المسموح بإستخدامها محليا عدم إمكانية عرض القوائم المالية بالطريقة التى تعطى صورة عادلة وصادقة أو تعبر بعدالة ، حينئذ يجب على المراجع عدم أستخدام مثل تلك الصيغ عند إبداء رأيه عن مدى الإلتزام بالقانون ٠

٧- توقيع المراجع :-

يجب التوقيع على التقرير بإسم المراجع والمكتب الذى ينتمى إليه أو كليهما ٠

٨- عنوان المراجع :-

يجب أن يبين التقرير مكان محدد كعنوان والذى عادة يكون أسم المدينة التى يقع فيها مكتب المراجع ٠

٩- تاريخ التقرير :-

يجب أن يؤرخ التقرير ، حتى يعلم القارئ أن المراجع قد أخذ فى الحسبان تأثير الأحداث والعمليات على القوائم المالية وعلى التقرير حتى ذلك التاريخ ٠

يبين الشكل الإيضاحى رقم (٦/٢) نموذج لتقرير مراجعة نموذجى تطبيقا لمعيار المراجعة الدولى .

شكل إيضاحى رقم (٦/٢)

تقرير مراجعة نموذجى بدون تحفظات

١- العنوان : **تقرير مراقب الحسابات .**

٢-الجهة الموجه إليها التقرير : **إلى مجلس الإدارة ومساهمى شركة ------**

٣- تحديد القوائم المالية : **قمنا بمراجعة قائمة المركز المالى المرفقة لشركة ----- كما فى ٣١ ديسمبر عام— وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية عن السنوات المنتهية فى ذلك التاريخ .**

٤- مسئولية الإدارة ومسئولية المراجع : **تلك القوائم تعتبر مسئولية الإدارة ، مسئوليتنا تتمثل فى إبداء الرأى على هذه القوائم المالية بناء على المراجعة التى قمنا بها .**

٥- فقرة النطاق : **قمنا بإجراء عملية المراجعة بناء على معايير المراجعة الدولية ، تلك المعايير تتطلب منا أن نقوم بتخطيط وإجراء عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية .**

تتضمن عملية المراجعة فحص دليل الإثبات على أساس أختبارى المؤيد للقيم

والإفصاحات فى القوائم المالية ، تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادىء المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التى قامت بإجرائها الإدارة ، بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ، نحن نعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

٦- فقرة إبداء الرأى : فى رأينا أن القوائم المالية المشار إليها بعاليه عرضت بعدالة وصدق فى كافة النواحى الجوهرية قائمة المركز المالى للشركة المؤرخ فى ١٢/٣١/- ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية فى فى ذلك التاريخ بالإتساق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٧- التوقيع : مراقب الحسابات د/ أمين لطفى

٨- التاريخ : ٢٨/ فبراير / عام ....

٩- عنوان المراجع : القاهرة .

٢/٦/٢ أنواع الرأى فى تقرير المراجعة :-

قد يكون الرأى الذى يبديه المراجع فى تقريره [1] :-

١- بدون تحفظات Unqualified

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، إعداد تقارير المراجعة والفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

٢- بتحفظات Qualified .

٣- رأى سلبى Adverse Opinion

٤- الإمتناع عن إبداء الرأى Disclaimer .

فيجب أن يكون واضحا فى التقرير نوع الرأى الذى يبديه المراجع ، ويمكن تحقيق ذلك بنجاح إذا أستخدم أسلوب موحد إلى حد ما فى كل نوع من هذه التقارير .

عادة ما يصدر التقرير بدون تحفظات عندما يكون المراجع مقتنعا بكافة الموضوعات الواردة فى المعيار الدولى الثالث للمراجعة الخاص بالمبادئ الأساسية التى تحكم المراجعة ، وكما هى واضحة فى معيار المراجعة الدولى عن التقرير .

ويشير التقرير بلا تحفظات إلى أن التغير فى المبادئ المحاسبية أو فى طريقة تطبيقها وما ترتب على ذلك من أثار قد تم تحديده بدقة والإفصاح عنه فى القوائم المالية .

وقد لا يستطيع المراجع إبداء رأيه بلا تحفظات عند وجود الظروف التالية ، والتى يرى أن لها تأثير هام على القوائم المالية:-

أ- وجود قيود على نطاق عمله .

ب- وجود إختلاف مع الإدارة بخصوص القوائم المالية .

وقد تقود الظروف الواردة فى (أ) إلى إبداء رأى بتحفظات أو الإمتناع عن إبداء الرأى ، أما الظروف الواردة فى (ب) فقد تقود إلى إبداء رأى بتحفظات أو إبداء رأى عكسى .

ويصدر تقرير به رأى سلبى عندما يكون أثر الإختلاف جوهريا على القوائم المالية بحيث يجد المراجع أن وضع تحفظ فى تقريره لن يكون كافيا للإفصاح عن التضليل أو أوجه النقص فى القوائم المالية ٠

يبين الشكل الإيضاحى رقم (٧/٢) مثالا عن فقرة تعبر عن رأى سلبى ٠

شكل إيضاحى رقم (٧/٢)

مثالا عن فقرة تعبر عن رأى سلبى

وفى رأينا ، أنه بسبب الأمور فى الفقرة السابقة ، فإن القوائم المالية لاتعطى صورة صادقة وعادلة عن (أو لاتمثل بعدالة) المركز المالى للشركة فى ٣١/ديسمبر عام --، ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا للمعايير المحاسبية ٠

ويصدر التقرير بالإمتناع عن إبداء الرأى عندما يكون الأثر المتوقع لتقييد نطاق عمل المراجع ذو أهمية بالغة بحيث لا يمكن للمراجع من إبداء رأى على القوائم المالية ٠

يبين الشكل الإيضاحى رقم (٨/٢) مثالا عن فقرة تعبر عن الإمتناع عن إبداء الرأى ٠

شكل إيضاحى رقم (٩/٢)

فقرة تعبر عن الإمتناع عن إبداء الرأى

بسبب أهمية الأمور الموضحة فى الفقرة السابقة ، فإننا لسنا فى موقف يمكننا من إبداء رأى عن القوائم المالية ٠

وعند إبداء رأى أخر بخلاف الرأى بدون تحفظات يجب أن يضمن التقرير وصف واضح لكل الأسباب الهامة التى دعت لذلك ، كما يجب عليه ما لم يكن ذلك غير عمليا - إظهار تلك البيانات فى فقرة مستقلة قبل فقرة إبداء الرأى أو عدم إمكان إبداء الرأى ، ويمكن أيضا أن يتضمن إشارة إلى إيضاحات تفصيلية مرفقة بالقوائم المالية •

والرأى المتحفظ يجب إبداؤه بكلمة " فيما عدا " " أو" تأثير الموضوعات المتعلقة بالتحفظ ، ويجب إستخدام عبارة " فيما عدا " فى أى تحفظ متعلق بإختلاف مع الإدارة حول القوائم المالية •

الظروف التى قد تؤدى إلى إصدار رأى بخلاف الرأى بدون تحفظات :-

وتتمثل تلك الظروف في وجود قيود على نطاق عمل المراجع ، أو عند حدوث إختلاف مع الإدارة والمراجع أو فى ظل توقع ظروف عدم تأكد جوهرية •

١- القيود على نطاق العمل :-

ومثال على ذلك أن يعوق تاريخ تعيينه إشرافه على الجرد الفعلى للمخزون ، أو عندما تكون دفاتر العميل طبقا لرأى المراجع غير كافية ،أو عند عدم قدرته على القيام ببعض إجراءات المراجعة التى يرى أهميتها .

وفى ظل توافر تلك الظروف يجب على المراجع القيام بإجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة كافية تمكنه من إبداء رأى بدون تحفظات •

وعند وجود مثل تلك القيود التى يرى المراجع أنها تمنعه من إصدار تقرير بلا تحفظات ، يجب أن يبين التقرير تلك القيود ، كما يجب أن يتحفظ

موضحا التسويات على القوائم المالية التى يلزم إجرائها لو لم يكن هذا القيد على نطاق العمل موجود ٠

يوضح الشكل الإيضاحي رقم (٩/٢) مثالا لإبداء المراجع رأى متحفظ بسبب قيد على نطاق المراجعة ٠

شكل إيضاحى رقم (٩/٢)

رأى متحفظا بسبب وجود قيد على نطاق المراجعة

قمنا بمراجعة القوائم المالية طبقا ٠٠٠٠٠٠٠٠٠فيما عدا ما سيتم توضيحه فى الفقرة التالية ٠

لم نشهد العد الفعلى للمخزون فى ٣١/ ديسمبر عام ٠٠٠٠٠ ، حيث كان هذا التاريخ سابق للإتفاق معنا كمراجعين للشركة ، ونظرا لطبيعة سجلات الشركة لم نتمكن من التحقق من كميات المخزون بإستخدام إجراءات مراجعة أخرى ٠

وفى رأينا أنه فيما عدا تأثير مثل هذه التسويات - إن وجدت ٠ والتى قد يتقرر ضرورتها ، حتى يمكنا الإقتناع بكميات المخزون الفعلية ٠٠٠٠ ٠٠٠٠٠

فإن القوائم المالية ٠٠٠٠٠ ٠٠٠

٢- الإختلاف مع الإدارة :-

قد يختلف المراجع مع الإدارة حول (أ) مدى قبول البيانات المحاسبية المتبعة ، (ب) طريقة تطبيقها بما فى ذلك كفاية الإفصاح عنها فى القوائم المالية (جـ) مدى الإلتزام فى إعداد القوائم المالية بالقواعد والإجراءات والمتطلبات القانونية .

مثل ذلك الخلاف إذا كان هاما قد ينتج عنه إصدار تقرير متحفظ أو إصدار تقرير سلبى ، وعندئذ يجب أن توضع العبارات فى تقرير المراجع طبيعة ذلك الخلاف وتقييم ما يترتب عليه من أثار على القوائم المالية ٠

يبين الشكلين الإيضاحيين رقمى (٢/١٠) و (٢/١١) مثالا على رأى متحفظ نتيجة الإختلاف على السياسات المحاسبية سواء عند إستخدام طريقة محاسبية غير ملائمة أو بسبب عدم وجود إفصاح كاف ٠

شكل إيضاحى رقم (٢/١٠)

رأى متحفظ بسبب إستخدام المنشأة طريقة محاسبية غير ملائمة

كما هو مبين فى الملحوظة رقم (×) لم يتم إظهار مخصص الإهلاك فى القوائم المالية والذى يعد فى رأينا إجراء لا يتفق مع معايير المحاسبة ، يجب أن يكون المخصص فى السنة المنتهية فى ٣١/ ديسمبر عام٠٠٠٠٠ مبلغ٠٠٠٠٠٠ وذلك طبقا لطريقة القسط الثابت للإهلاك وبإستخدام معدل ٪ سنويا للمبانى ، ٪ سنويا للمعدات، وبناء عليه يجب أن تخفض قيمة الأصول الثابتة بمجمع إهلاك قدره ٠٠٠٠٠ ، وتزداد الخسائر (أو يتخفض الربح) عن السنة بمبلغ٠٠٠٠٠ ومبلغ٠٠٠٠٠ على التوالى ٠

وفى رأينا ، أنه فيما عدا أثر ما أشير إليه فى الفقرة السابقة على القوائم المالية ، فإن تلك القوائم تعبر بعدالة ....

شكل إيضاحى رقم (٢/١١)

رأى متحفظ بسبب وجود إفصاح غير كاف

فى ٣١ يناير عام ٠٠٠٠٠٠ أصدرت الشركة سندات بمبلغ إجمالى قدره ٠٠٠٠٠٠ بهدف تمويل التوسع فى المصانع ، وتحد إتفاقية السندات من التوزيعات النقدية للأرباح فى المستقبل بعد ٣١ ديسمبر عام ٠٠٠٠٠٠٠

وفى رأينا أنه فيما عدا تجاهل المعلومة المبينة فى الفقرة السابقة ، فإن القوائم المالية ٠٠٠٠٠٠٠٠

٣- عدم التأكد :-

إذا كان عدم التأكد هاما ويتوقف على أحداث مستقبلة وله تأثير على القوائم المالية ، على المراجع أن يضيف إيضاحا (بعد فقرة الرأى) يشير إلى الملحوظة على القوائم المالية التى تناقش بإسهاب هذه الشكوك •

يبين الشكل الإيضاحى رقم (١٢/٢) مثالا على فقرة توضيحية لعدم التأكد.

شكل إيضاحى رقم (١٢/٢)

مثال لفقرة إيضاحية بسبب عدم التأكد

وقد رأينا ••••••••

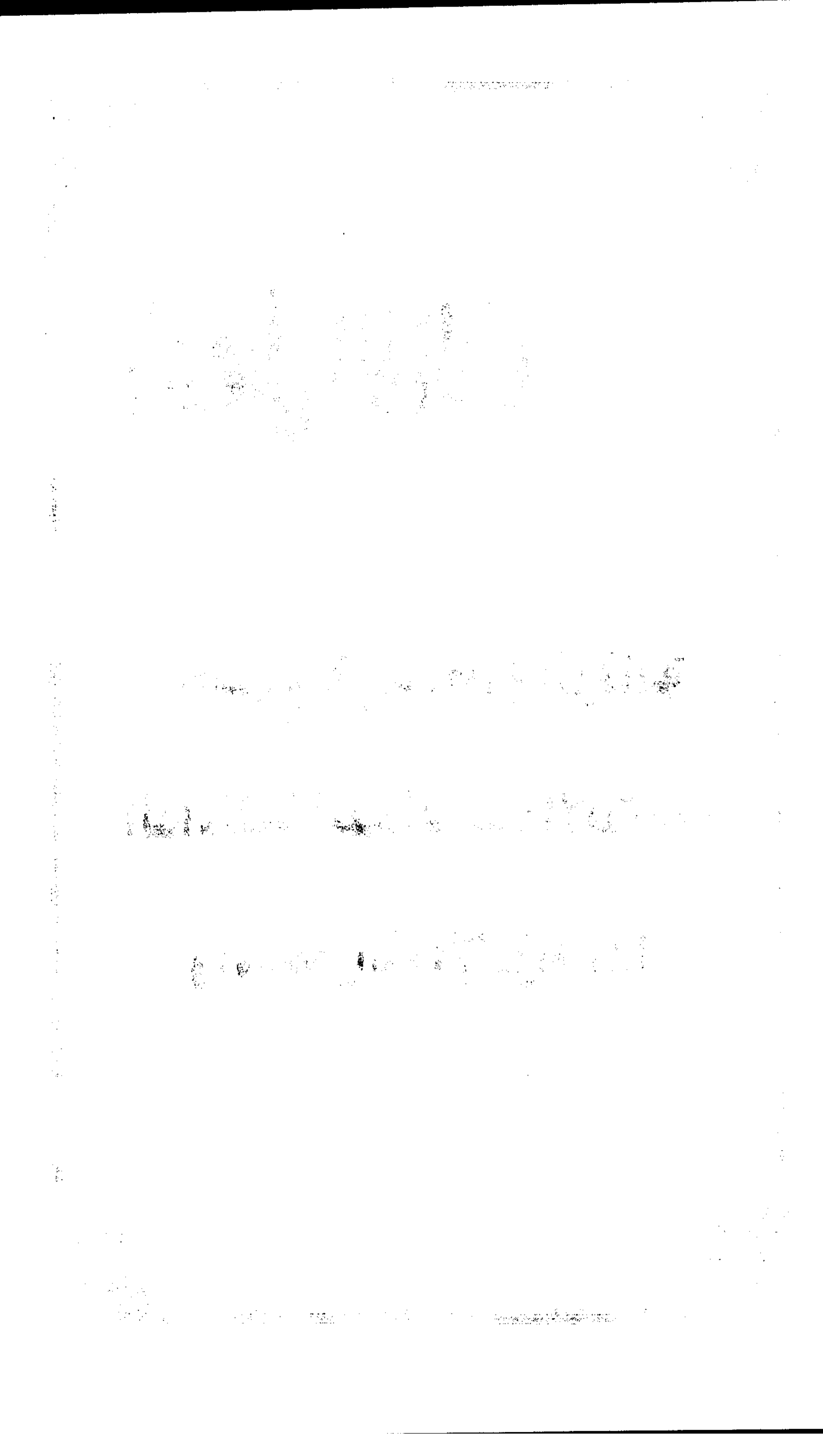
كما هو موضح فى الملحوظة رقم (×) على القوائم المالية ، فإن الشركة مدعى عليها فى دعوى قضائية بدعوى أنتهاك حقوق أمتياز ومطالبه بدفع إتاوات وتعويضات عن الأضرار ، ولقد إتخذت الشركة إجراءات الدفاع ، وتجرى حاليا إجراءات التقاضى، ولا يمكن فى الوقت الراهن تحديد النتيجة النهائية لهذا الأمر ، ولم يتم تكوين مخصص لمقابلة إلتزام قد ينشأ عن ذلك فى القوائم المالية •

الفصل الثالث

فحص وتقييم نظام الرقابة

الداخلية للعمليات والأنشطة

وإختبارات الإلتزام بها



الفصل الثالث

فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

للعمليات والأنشطة وإختبارات الإلتزام بها

مقدمـــه :-

يهتم المراجع بالحصول على خلفية عامة كافية عن بيئة الرقابة وتدفـــق العمليات فى النظام المحاسبى للمنشأة من خلال الفحص المبدئى لنظام الرقابـــة الداخلية ، فإذا ما قرر المراجع الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية بعد الفحص المبدئى له ، فيجب أن يحدد مدى كفاية الأساليب الرقابية فى تزويده بدرجـــة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء أو مخالفات جوهرية ، وفى تلك الحالـــة يجب أن يركز على أساليب محددة للوقاية من أخطاء ومخالفـــات محـــدده أو إكتشافها ، وتتم تلك الأعمال عن طريق الإستفسار وفحص المستندات المكتوبة أو ما يعرف باختبار الإلتزام بالسياسات الرقابية وملاحظة إجراءات معالجـــة العمليات .

تأسيسا على ذلك يقوم المراجع بتقييم نهائى لنظام الرقابة فى فى ضـــوء التقييم المبدئى ونتائج اختبارات الإلتزام بالسياسات الرقابية ، وفى ضوء ذلـــك يقوم المراجع بتحديد (١) مقدار أدلة الإثبات المتعلقة بأرصدة القوائم الماليـــة والتى يجب جمعها ، (٢) بالإضافة إلى تحديد مواطن ضعف النظام وإبلاغـــها للمنشأة ، وقد يقدم المراجع توصيات لإزلة مواطن الضعف هـــذه إلـــى إدارة المنشأة ، وحتى يتم فهم وتقييم مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية علـــى عمليـــة المراجعة فيجب على المراجع تجزئة ذلك النظام إلى مكوناته الرئيسية ، ثم يتم

دراسة وتقييم كل مكون بالتفصيل ، حتى يمكن وضع مجموعة شـــاملة مــن إجراءات مراجعة كل منها ، وعادة ما يتم تقسيم نظام الرقابة فى أى منشــأة (صناعية أو خدمية أو مؤسسات مالية) إلى عدة أجزاء لعل أهمها (١) نشـاط الإيراد (المبيعات ، العملاء ، المقبوضات النقدية والحسابات المتعلقة بـــها) ، (٢) نشاط تكلفة المبيعات (المشتريات ، المخزون السلعى والمدفوعات النقدية والحسابات المرتبطة بها) ، (٣) بالإضافة الى الأجــور والأصــول الثابتــة وعمليات التمويل والإستثمار .

بعبارة أخرى تنقسم الأحداث الإقتصادية التى تتحول الى عمليات ماليــة الى أربعة مجموعات رئيسية يطلــق عليــها إصطــلاح دورات هــى دورة الإيرادات وحساباتها (المبيعات ومردوداتها ، حسابات المدينين ، المقبوضات النقدية) ، دورة تكاليف المبيعات وحساباتها (تكاليف المبيعات ، المخــزون حسابات الدائنين ، المدفوعات النقديـــة) ، بالإضافــة الــى دورة التمويـل والإستثمارات ، وغالباً ما يتم دراسة وتقييم كل أجزاء هيكل الرقابة الداخليــة على حده ، حيث يتم عمل فحص وتقييم مبدئى ونهائى لتحديد ما إذا كان لــدى المنشأة أساليب رقابة داخلية يمكن أن يعتمد عليها المراجع فى أداء وظيفتــه ، وإذا ما تأكد من وجود أساليب رقابية ســليمة ، يقــوم المراجــع بعــد ذلــك بإختبارات التحقق من التزام المنشأة باتباع تلك الأساليب . وبالتالى يتمكن فــى النهاية من تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإختبارات الأساسية اللازمة لفحـص العمليات وأرصدة القوائم المالية .

يتناول ذلك الفصل فحص وتقييم أساليب الرقابة الداخلية للمنشأة وأختبــار التحقق من الإلتزام بها سواء للعمليات أو الأنشطة التى تتكون منها المنشــأة ، وتحقيقاً لذلك يتم تقسيم هذا الفصل الى الموضوعات التالية :-

١/٣ فحص وتقييم أساليب الرقابة الداخلية على عمليات الإيرادات وحساباتها المرتبطة وأختبارات التحقق من الإلتزام بها .

٢/٣ فحص وتقييم أساليب الرقابة الداخلية على عمليات تكلفة المبيعات وحساباتها المرتبطة وأختبارات التحقق من الإلتزام بها .

١/٣ فحص وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على عمليات الإيرادات وحساباتها المرتبطة وأختبارات التحقق من الإلتزام بها .

مقدمه :

تشتمل دورة الإيرادات على عديد من الحسابات لعل أهمها الإيرادات على المبيعات ومردوداتها ومسموحاتها ، وحسابات المدينين ، ومخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ومصروفات الديون المعدومة ، وأوراق القبض بالإضافة الى المقبوضات النقدية سواء من المبيعات النقدية أو المتحصلات من المدينين .

وتتضمن دراسة نظم الرقابة الداخلية على دورة الإيرادات وحساباتها عدة عناصر هى :- [١]

١- فهم الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الجيد المطبق على عمليات الإيرادات والمبيعات والحسابات المرتبطة .

٢- فهم نظم وإجراءات الرقابة على عمليات الإيرادات وحساباتها المرتبطة .

---

[١] ينظر :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، إجراءات وإختبارات المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٥.
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة بواسطة مراقبى الحسابات ، ١٩٩٦ .

وفى ضوء ذلك يتم تقييم نظم الرقابة الداخلية على أساس أتباع ما يلى :-

١- تحديد أنواع الأخطاء والمخالفات التى يمكن حدوثها .

٢- تحديد ما إذا كانت تلك الأخطاء والمخالفات يمكن أن تؤدى إلى تحريف جوهرى فى القوائم المالية .

٣- تحديد إجراءات الرقابة المحاسبية لدى المنشأة اللازمة لمنع حدوثها أو إكتشافها .

٤- تحديد ما إذا كانت المنشأة تطبق تلك الإجراءات الرقابية .

وفى ضوء ذلك يتم تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إختبارات فحص عمليات الإيرادات وحساباتها وأرصدتها فى القوائم المالية .

٣/١/١ طبيعة دورة الإيرادات وحساباتها المرتبطة :

طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية يتضمن مصطلح الدخل كل من مصطلح الإيرادات والأرباح ، حيث أن الإيراد Revenue هو الدخل الذى ينشأ فى نطاق ممارسة المنشأة لأنشطتها ويشار اليه بمسميات عديدة مثل المبيعات والأتعاب والعوائد وتوزيعات الأرباح والإتاوات وذلك كله طبقاً لطبيعة النشاط العادى للمنشأة [١].

ويتضمن الإيراد كل من :-

---

[١] يعرف الدخل فى نطاق إعداد وعرض القوائم المالية بأنه الزيادة فى المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتى تتمثل فى التدفقات الداخلة أو الزيادة فى قيم الأصول أو النقص فى الإلتزامات التى ينتج عنها جميعاً زيادة فى حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمة أصحاب المنشأة (التغير فى حقوق الملكية بعد إستبعاد المعاملات المتعلقة بالمساهمين من سداد رأس المال أو توزيعات الأرباح ورد رأس المال) .

١- بيع السلع :

وتتضمن السلع كل من السلع المنتجة بمعرفة المنشـــأة بغــرض البيـــع ، وكذلك السلع المشتراة بغرض إعادة بيعها مثل البضائع المشتراة بواسطة تاجر التجزئة أو الأراضى أو الممتلكات الأخرى التى تحتفظ بها المنشـــأة بغــرض إعادة بيعها .

٢- تقديم الخدمات :

وتتمثل فى قيام المنشأة بتنفيذ عمل متفق عليه بموجب عقد وذلك خــــلال فترة زمنية متفق عليها والتى قد تكون فترة مالية واحدة أو أكثر .

٣- إستخدام الآخرين لأصول المنشأة :

مما ينتج عنه عوائد أو إتاوات أو توزيعات أرباح .

- والعوائد تكون مقابل إستخدام النقدية أو ما فى حكمها أو المبالغ المســـتحقة للمنشأة .
- أما الإتاوات فهى تكون مقابل إستخدام الأصول طويلـــة الأجــل الخاصـــة بالمنشأة مثل براءات الإختراع والعلامات التجارية وحقوق الإمتياز وحقوق الطبع والنشر وبرامج الحاسب الألى .
- توزيعات الأرباح وهى تتمثل فى توزيعات الأرباح عن مساهمة المنشأة فى منشأة أو منشآت أخرى .

وفى إطار تعريف الإيراد لا يعتبر إيراداً المبالغ المحصلة لحساب طـرف أخر مثل ضرائب المبيعات والضرائب على البضائع والخدمـــات وضرائـــب القيمة المضافة ، حيث أن تلك المبالغ لا تعتبر ضمن المنافع الإقتصادية التـــى

تتدفق الى المنشأة ، كما أنه لا ينتج عنها زيادة فى حقوق الملكية ، وكمثال أخر ما هو يتعلق بعمليات التوكيلات (الوكالة) ، حيث أن إجمالى التدفق النقدى الداخل للمنشأة (الوكيل) يتضمن المبالغ المحصلة لحساب الموكل والتى لا ينتج عنها زيادة فى حقوق الملكية ، وبالتالى فإن المبالغ المحصلة بالنيابة عن الموكل لا تدرج ضمن إيرادات الوكيل حيث يقتصر الإيراد هنا على قيمة العمولة المستحقة فقط .

وتتحدد نطاق دورة الإيرادات وحساباتها الرئيسية حسب الوظائف والمستندات المؤيدة على النحو التالى :-

- وظائف دورة الإيرادات :

يمكن تقسيم وظائف دورة الإيرادات (المبيعات وحسابات المدينين واستلام النقدية) إبتداء من عملية بيع المنتج أو أداء الخدمة الى ثلاثة مجموعات على النحو التالى :-

١- وظائف التبادل Exchange Function

وتتضمن تلك الوظائف :-

١- تنفيذ أوامر العملاء :-

أ - تقييم مخاطر الإئتمان .

ب- إعداد أوامر البيع .

ج- الشحن .

د- إعداد وإرسال الفواتير .

٢- استلام النقدية :-

أ - استلام المبيعات النقدية .

ب- استلام الشيكات بالبريد .

٣- مردودات ومسموحات المبيعات .

٢- وظائف معالجة البيانات :

١- تسجيل المبيعات :-

أ- التسجيل باليومية والترحيل .

ب- تحديث الأستاذ الفرعى لحسابات العملاء دورياً .

٢- تسجيل المقبوضات النقدية .

٣- تسجيل مردودات المبيعات .

٤- تسجيل مخصصات الديون المشكوك فـــى تحصيلـــها وإعـــدام حســـابات المدينين .

٣- وظائف حماية النقدية والسجلات :

١- حيازة وحماية المقبوضات النقدية .

٢- حفظ السجلات .

نماذج ومستندات دورة الإيرادات :-

تتضمن النماذج والمستندات العامة التى ترتبط بدورة المبيعات وحســـلباتها المرتبطة ما يلى :-

١- أمر العميل Customer Order

وهذا أمر مكتوب (وقد يكون غير مكتوب حيث يتم عن طريق الفاكس) من العميل يوضح طلب شراء منتجات أو تأدية خدمات معينة .

٢- أمر البيع Sale Order

وهذا مستند يحدد ويصف المنتجات والخدمات التى يرغب العميل فى الحصول عليها ، وهو يتضمن كافة البيانات الملائمة المرتبطة بالسعر والكمية وشروط السداد .

٣-مستند الشحن Shipping Document

وهو مستند يوضح المعلومات الخاصة بالبضائع التى يتعين شحنها للعميل، وهو بمثابة عقد بين البائع والناقل

٤- فاتورة المبيعات Sales Invoice

وهو عبارة عن مستند يحتوى على معلومات خاصة بالبضائع التى تم بيعها ، وهو بمثابة إشعار رسمى للعميل بخصوص قيمة المنتجات أو الخدمات وشروط السداد .

٥- اشعار سداد العميل Customer Remittance Advice

هو مستند يرفق مع فاتورة المبيعات ، والهدف من إعداده هو إرجاعه عند السداد النقدى للعميل ، وذلك المستند يشير الى الغرض من السداد النقدى كما يساعد على تسهيل التسليم والتسجيل .

٦- وتوجد مستندات أخرى هامة مؤيدة لمستندات المعادلة هى شريط تسجيل النقدية ، وقائمة النقدية المتسلمة من المدينين ، بالإضافة الى قسيمة إيداع النقدية بالبنك .

٢/١/٣ فهم المراجع الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الجيد لدورة الإيرادات وحساباتها :-

يتميز نظام الرقابة الداخلية الفعال على دورة الإيرادات بعدد من الخصائص التى يحدد وجودها كلها أو بعضها مدى جودة وقوة الإجراءات

الرقابية بالمنشأة ، ولا شك أن عدم وجود أى من تلك الخصائص ما هو إلا إشارة إلى ضعف فى ذلك النظام ، ويجب أن يأخذ المراجع ذلك فى إعتباره بتوسيع نطاق إختباراته للعمليات والأرصدة فى القوائم المالية من حيث نوعيتها وعددها .

عموماً تتمثل تلك الخصائص فيما يأتى :-

أ- الفصل الملائم بين المسئوليات :-

لأغراض تقليل إحتمال الغش أو حدوث أخطاء غير متعمدة يجب أن يتم الفصل الملائم **Appropriate Segregation** بين مسئوليات العاملين فى دورة الإيرادات وتحصيل النقدية .

والقاعدة العامة أن يتم الفصل بين وظيفة الإحتفاظ بالأصل أو حيازته (وظيفة الصراف الذى يقوم باستلام وصرف النقدية) وبين وظيفة الإثبات فى السجلات (يقوم بها قسم الحسابات) ، وبين وظيفة التصديق أو الإعتماد **Authorization** والتصريح بالعمليات ، وفيما يتعلق بدورة الإيرادات ينبغى على المراجع أن يلاحظ وجود فصل بين المسئوليات عند تنفيذ طلبات البيع أو عند تداول النقدية وتسجيلها على النحو التالى :-

١- الفصل فى مسئوليات الإعتماد والبيع وإمساك السجلات عند تنفيذ طلبات البيع :-

ويتم ذلك لعديد من الأسباب هى :-

- يتعين الفصل بين وظيفة إعتماد الإئتمان ووظيفة استلام النقدية ، حتى لا يستطيع المختص على إعتماد الإئتمان التصريح بإعدام رصيد حساب أحد المدينين واختلاس القيمة المسددة من ذلك المدين .

- يجب الفصل بين وظيفة اعتماد الإئتمان وإمساك سجلات والدفاتر المحاسبية حتى لا يستطيع إخفاء خطأ قرار منح الأئتمان من خلال أعتماد مردودات أو مسموحات بدلاً من التصريح بإعدام الحساب لمماطلة العميل فى سداد الرصيد المستحق عليه .

- ينبغي فصل وظيفة إعتماد الإئتمان عن وظائف البيع حتى يتم الحد من التصريح بإئتمان مشكوك فيه فى سبيل زيادة المبيعات ، حيث يكون إهتمام مدير المبيعات منصب على زيادة مبيعاته الآجلة على حساب إهتمامه بتحصيل قيمة تلك المبيعات .

ب- يجب الفصل فى المسئوليات بين تداول النقدية والتسجيل فى حسابات المدينين حتى لا يستطيع الموظف سرقة المقبوضات النقدية وعمل تعديلات فى حسابات المدينين لأخفاء سرقته لتلك المقبوضات .

ج- يجب إعتماد الخصم المسموح به للعملاء من رئيس قسم الائتمان حتى لا يتمكن الموظف المختص باستلام النقدية من إختلاس قيمة ذلك الخصم غير المستحق ، حيث يمكن إخفاء التلاعب من خلال إثبات قيد محاسبى بتحميل حساب الخصم النقدى بدلاً من إثبات قيمة إجمالى المبلغ المستلم فى حساب النقدية .

٢- تحديد مسئوليات العاملين :-

حيث يتم توزيع مسئوليات أداء وظائف عمليات الإيرادات أو المبيعات على عدد من الموظفين وفقاً لما يلى :-

١- يعتبر الموظف المختص بتداول النقدية مسئولاً عنها إبتداء من نقطة تسلمها حتى إيداعها بحساب المنشأة بالبنك .

٢- يجب ألا يقوم الموظف المختص بعمل أية مدفوعات نقدية من المقبوضات النقدية التى يجب أن يتم إيداعها بالكامل فى حساب الشركة بالبنك .

٣- يعين موظف مسئول لإتخاذ قرارات إعدام حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل ، بحيث لا يدخل فى إختصاصه أى عملية تنطوى على إستلام المقبوضات النقدية من العملاء .

٤- يتم الفصل فيما بين مسئوليات الموظفين لأداء وظائف المبيعات المختلفة ومثال على ذلك ما يلى :-

- تعيين موظف مختص بدراسة وتقييم وإعتماد الإئتمان الممنوح للعملاء .
- عدم تنفيذ أى مبيعات قبل الحصول على توقيع موظف الإئتمان بالموافقة .
- الحصول على موافقة المسئول المختص بقسم الشحن قبل صرف أى بضائع من المخازن .
- يجب أن يكون المختص بقسم الإستلام مسئولاً عن تسلم كافة المردودات من العملاء .

٣- تحديد مدى كفاية المستندات :-

حيث يجب تقرير كافة المستندات المؤيدة لعمليات المبيعات ومردوداتها وحساباتها المرتبطة على النحو التالى :-

١- طلبات الشراء المقدمة من العميل .

٢- نموذج إعتماد طلب الشراء المقدم من العميل .

٣- فاتورة البيع .

٤- أذن شحن بضائع معتمد .

٥- قسيمة الشحن (المستند المؤيد لصرف البضائع الى شركات الشحن).

٦- أشعار دائن .

٧- أشعار السداد الذى تعده الشركة أو المرتد من العميل بصحبة شيك السداد .

٨- نموذج تصريح بإعدام حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل .

٩- نموذج إعتماد قبول أوراق قبض من العميل .

١٠- الكشوف الشهرية لحسابات المدينين .

١١- دفتر أستاذ فرعى لتسجيل حسابات المدينين المعدومة .

ويجب تحقق المراجع من توافر نظام دقيق لتحرير فواتير البيع والأشعار الدائن للبضائع المبيعة المرتدة ومدى مراجعتها حسابياً ومطابقتها مع أذون صرف البضاعة وأوامر إستلام البضاعة المرتدة وكافة المستندات المؤيدة .

٤- التحقق من مدى كفاءة الموظفين :-

تعتمد فاعلية نظام الرقابة الداخلية على درجة كفاءة العاملين بالمنشأة Qualified Personnel التى تقع عليهم مسئولية تنفيذه ، و بناء على ذلك يجب على المراجع أن يتحقق من أتباع المنشأة لسياسة سليمة فى تعيين الموظفين الجدد المؤهلين والأمناء وترقية الموظفين الحاليين ، ويتم ذلك عن طريق :-

- فحص وتقييم سياسة المنشأة فى توظيف وترقية العاملين بها .
- تقييم كفاءة الموظفين الذين يشغلون الوظائف الرئيسية ولا سيما فى قسم الحسابات .
- التحقق من تأمين المنشأة ضد خيانة الأمانة على المسئولين عن الإحتفاظ بالأصول وحيازتها .

٥- حماية الأصول والسجلات :-

حيث يجب أن يتحقق المراجع من أتباع المنشأة لسياسة سليمة لحماية الأصول والسجلات الخاصة بدورة الإيرادات ضد التلف أو التلاعب على النحو التالى :-

- إستخدام الخزائن لحفظ النقدية .
- يجب إيداع كافة المقبوضات النقدية بالبنوك دون إستخدام جزء منها فى عمل المدفوعات النقدية .
- إستخدام الخزائن والدواليب المأمونة فى حفظ السجلات والملفات المحاسبية لحمايتها من التلف والتلاعب فيما تتضمنه من بيانات .

٣/١/٣ فهم نظم وإجراءات الرقابة الداخلية على عمليات دورة الإيرادات وحساباتها المرتبطة :

١/٣/١/٣ فهم نظم وإجراءات الرقابة الداخلية على دورة المبيعات :

يجب على المراجع فهم أنشطة مبيعات المنشأة وحساباتها المرتبطة ، ويتم ذلك عن طريق إعداد قوائم الإستقصاء أو خرائط التدفق التى توضح ملخص تلك الأنشطة، ويمكن إبراز ذلك على النحو التالى :-

١- قسم أمر العميل :-

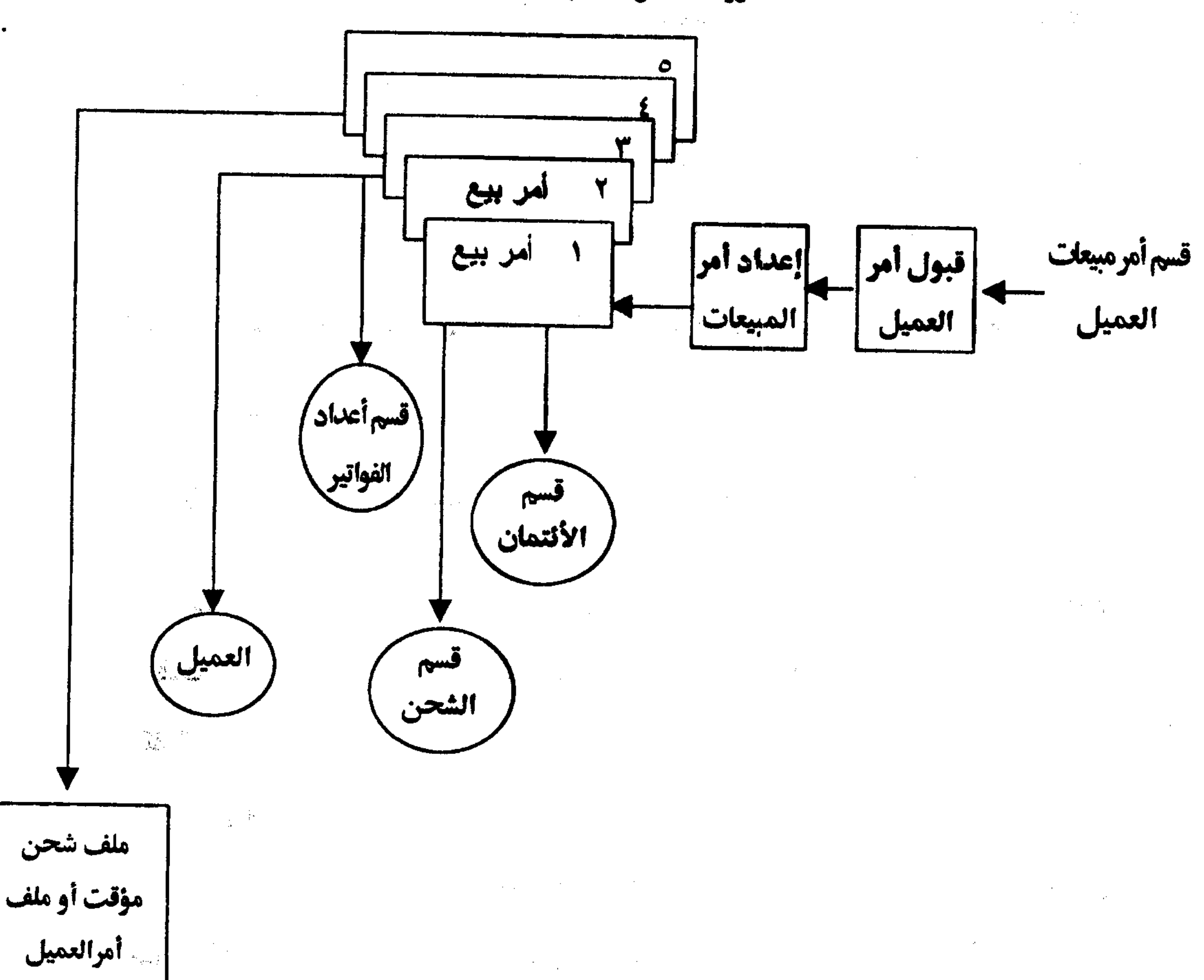
يتم إستلام أمر العميل تليفونيا أو (بالفاكس) أو كتابة وقبوله ، ويتم فى ضوء ذلك أعداد أمر المبيعات الذى يوضح المنتجات أو الخدمات التى يطلبها العميل وأسعارها وشروط البيع ، وترسل ٦ نسخ من أمر المبيعات الى العملاء والى الأقسام الملائمة ، حيث يرسل صورتين لقسم الإئتمان ، وصورة

الى قسم الشحن وصورة الى قسم إعداد الفوائد وصور تبقى بملف معين حتـى يتم إستلام أخطار الشحن بما يفيد شحن البضائع المبيعة .

كما هو مشار بالشكل البيانى رقم (٣/١) .

شكل بيانى رقم (٣/١)

خريطة تدفق لقسم أمر العميل.



٢- قسم الإئتمان :-

حيث يقوم القسم بالأعمال التالية :-

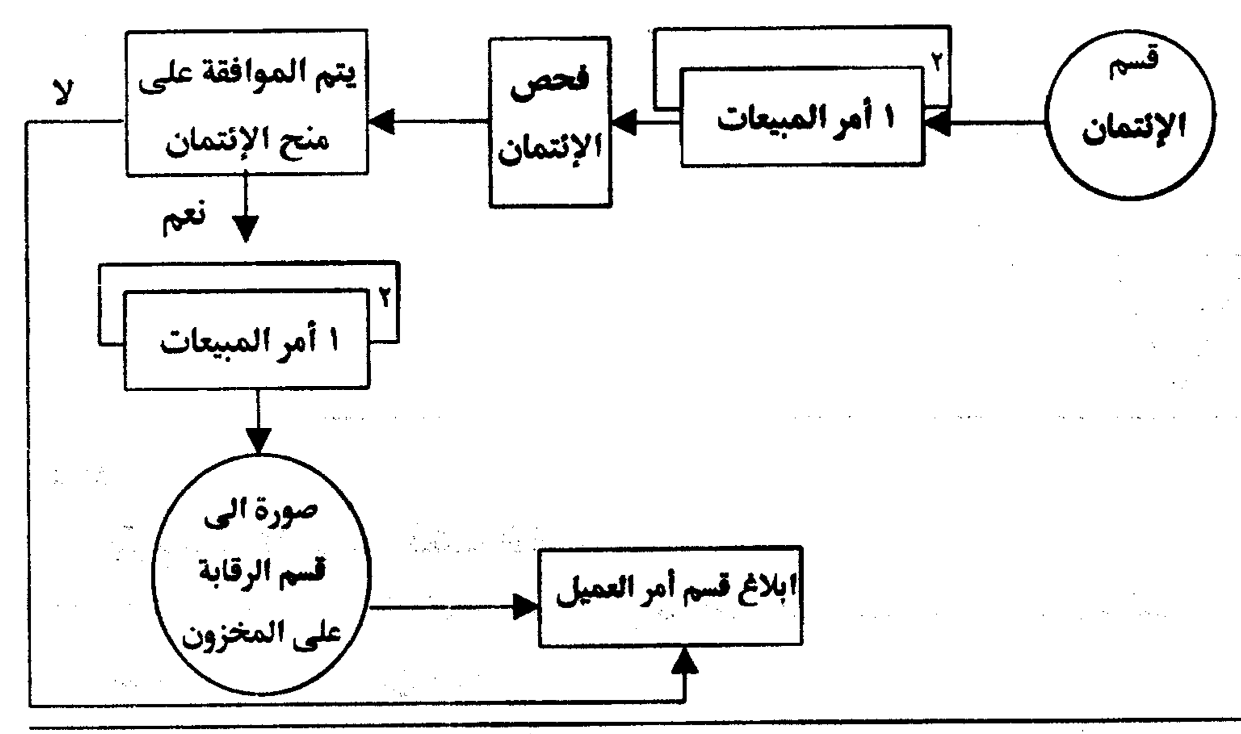
أ - **مراجعة أمر العميل والقيام بفحص الإئتمان لذلك العميل قبل إتمام عملية المبيعات الآجلة لذلك العميل .**

ب- إرسال نسخ من أمر المبيعات **إذا ما تمت الموافقة على الإئتمان** الى قسم **الرقابة على المخازن** - حيث يتم إرسال **البضائع** للشحن ، أما فى حالة رفض الإئتمان يتم ابلاغ قسم أمر العميل بذلك .

ويبين الشكل البيانى رقم (٢/٣) خريطة تدفق لقسم الإئتمان .

شكل بيانى رقم (٢/٣)

قسم الأئتمان



٣- قسم الرقابة على المخزون :-

حيث يتم القيام بالآتى :-

أ- مراجعة أمر المبيعات

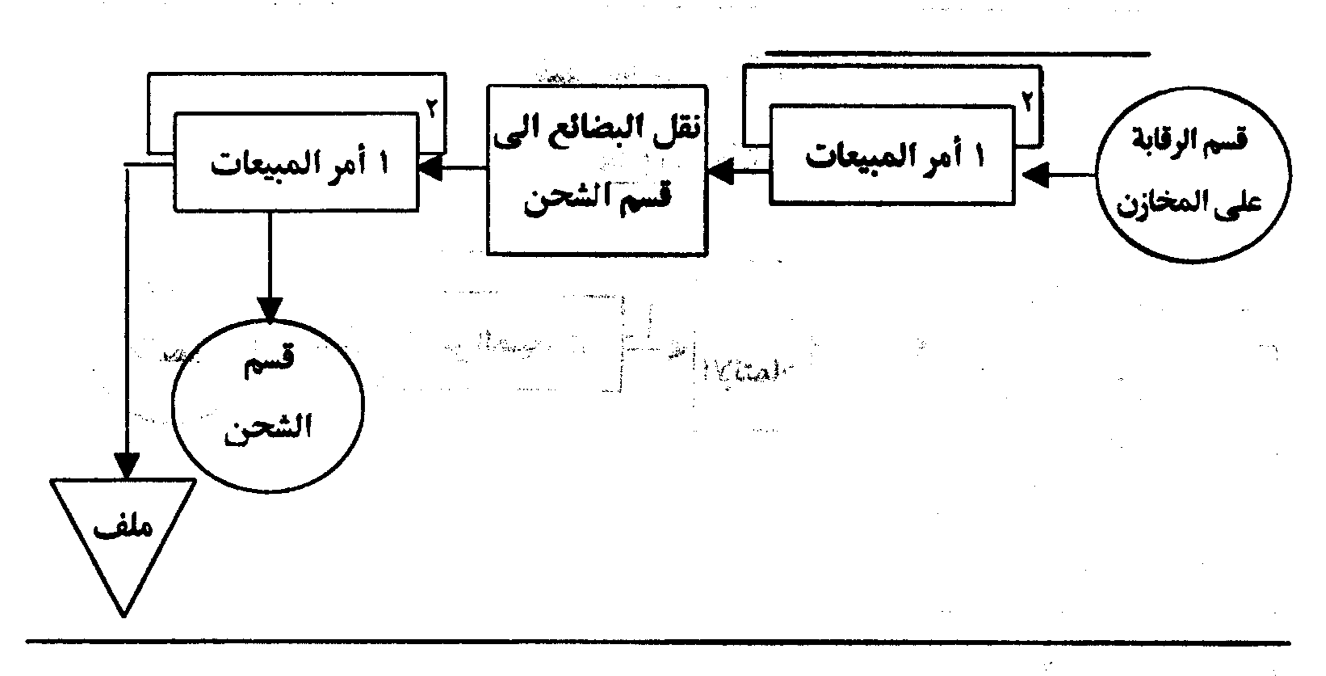
ب- توقيع المسئولين بقسم الرقابة على أمر البيع بأعتبارهم المخول لـــهم بالتصديق على نقل البضائع من المخازن .

جـــ- أرسال البضائع ونسخة من أمر المبيعات الى قسم الشحن والإحتفاظ بنسخة من أمر المبيعات .

ويبين الشكل البيانى رقم (٣/٣) خريطة تدفق لقسم الرقابة على المخازن .

شكل بيانى رقم (٣/٣)

خريطة تدفق لقسم الرقابة على المخازن



٤-قسم الشحن :-

يقوم ذلك القسم بالوظائف التالية :-

١- مقارنة أمر المبيعات الوارد من قسم الرقابة على المخزون مـــع أوامـــر المبيعات الموارد من العميل .

٢- فحص البضائع الواردة من المخازن و مقارنتها مع أوامر المبيعات .

٣- إعداد البضائع للشحن وإتمام مستندات الشحن .

٤- نقل البضائع للناقل والحصول على ايصال يفيد ذلك .

٥- إرسال نسخة من أمر المبيعات ومستندات الشحن لقسم إعداد الفواتير ، مع الاحتفاظ بنسخة من أمر المبيعات ومستندات الشحن .

٦- إبلاغ قسم أمر العميل بأن البضائع قد تم شحنها بهدف تحديث ملف أمر العميل.

ويوضح الشكل البيانى رقم (٤/٣) خريطة تدفق لغش الشحن .

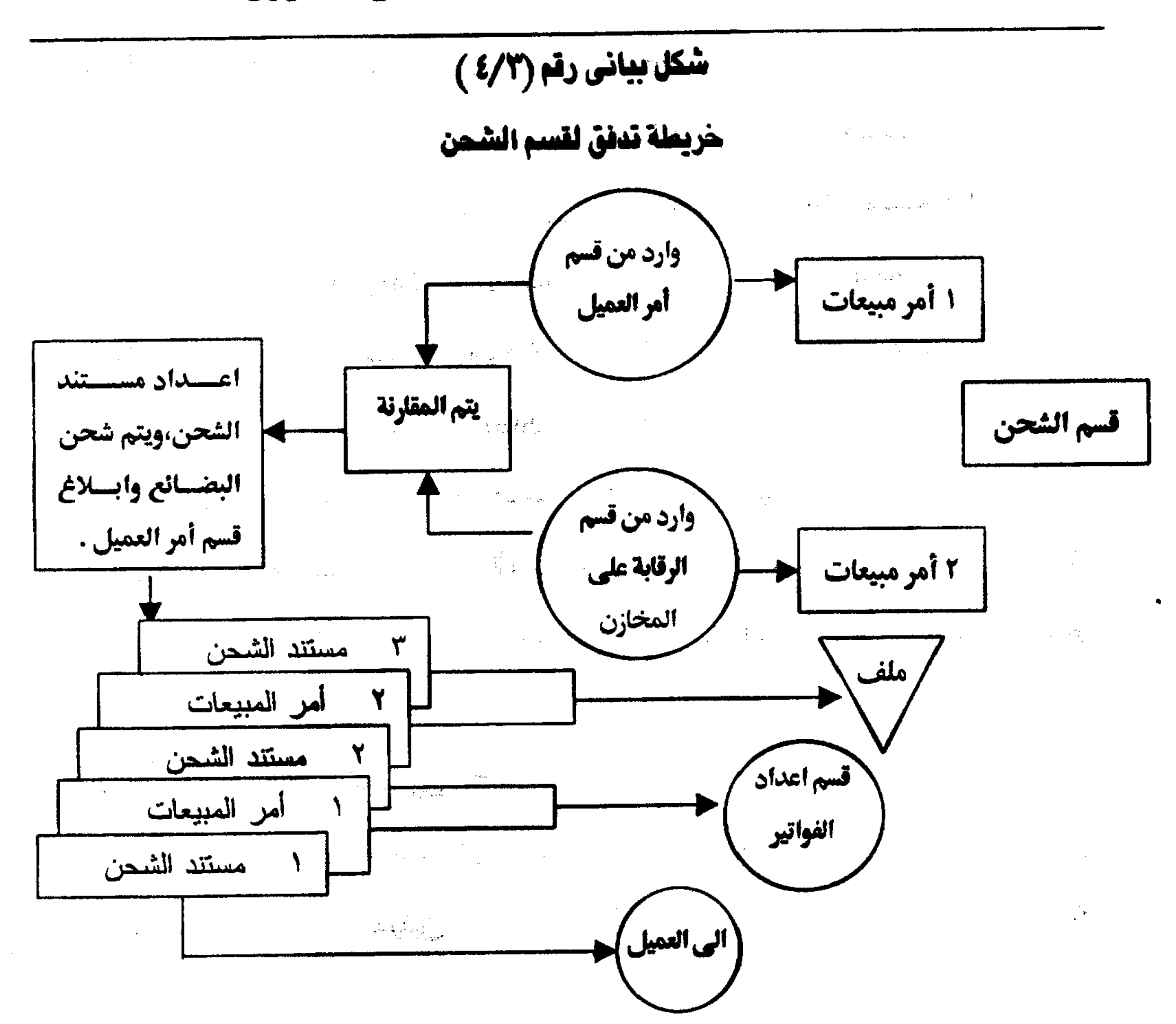
٥-قسم إعداد الفواتير :-

حيث يتم فى القسم القيام بالإجراءات الرقابية التالية :-

أ- مقارنة المستندات الواردة من قسم الشحن مع أمر المبيعات الوارد من قسم أمر العميل والمعتمد من قسمى الائتمان والرقابة على المخزون .

شكل بيانى رقم (٤/٣)

خريطة تدفق لقسم الشحن



ب- إعداد فاتورة المبيعات وإرسال نسخه إلى العميل ، بالإضافة إلى نسخه إلى قسم المحاسبة المخزنية مع نسخة من أمر المبيعات ومستندات الشحن مع الاحتفاظ بنسخة فى الملف .

جـ- إعداد ملخص يومى للمبيعات ، وإرسال نسخه إلى قسم المحاسبة العامة مع الاحتفاظ بنسخة فى الملف .

ويمكن بيان وظائف قسم إعداد الفواتير من خلال خريطة التدفق الموضحة فى الشكل البيانى رقم (٣/٥) :

٦-قسم التسجيل :-

أ- قسم المحاسبة المخزنية Inventory Accounting

حيث يحصل ذلك القسم على نسخ من فواتير المبيعات بالإضافة إلى إعداد أوامر المبيعات و مستندات الشحن ، ويحدد ذلك القسم تكلفة البضائع المباعة المحددة فى فاتورة المبيعات ، بالإضافة إلى تحديث سجلات المخازن ، وإرسال الفاتورة بعد ذلك إلى قسم المحاسبة العامة بجانب المستندات المرتبطة بها.

ب-قسم المحاسبة العامة General Accounting

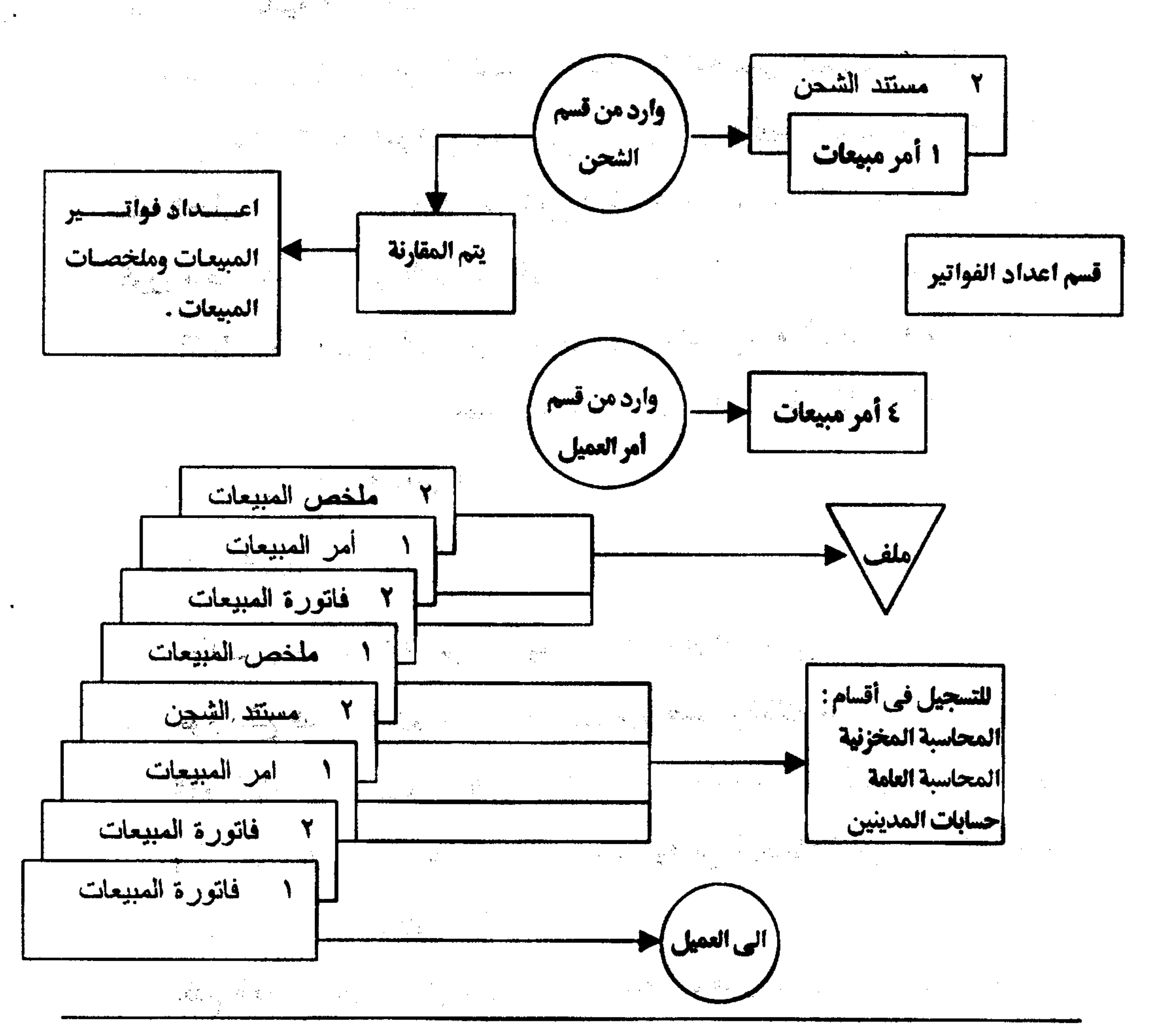
ويقوم قسم المحاسبة العامة بتسجيل عملية البيع فى يومية المبيعات ، وترحل لليومية العامة والأستاذ العام ، وحيث تتم مقارنة قيود اليومية لإجماليات المبيعات اليومية مع ملخصات المبيعات اليومية التى يعدها قسم إعداد الفواتير.

جـ-قسم حسابات المدينين :-

ويقوم بترحيل المبيعات إلى حسابات العميل بدفتر الأستاذ الفرعى والمساعد لحسابات المدينين ، ويتم حفظ فاتورة العميل والمستندات المرتبطة بها فى ملف العميل .

شكل بيانى رقم (٣/٥)

خريطة تدفق القسم إعداد الفواتير



مما سبق يتضح الدورة المستندية المستخدمة خـــلال دوره الإيـــرادات ، ويراعى التصديق عليها ، وتعتبر الدورة بمثابة مساراً لعملية المراجعة ، حيث تشير إلى وجود دليل إثبات بأن العمليات المالية للإيرادات قد تـــم التصديـــق عليها وتم تنفيذ تسجيلها بشكل سليم .

٢/٣/١/٣ فهم نظم وإجراءات الرقابة الداخلية على دوره المتحصلات النقدية :

يجب على المراجع أيضاً فهم دوره المتحصلات النقدية المرتبطة ببيع البضاعة أو تأدية الخدمات .

وعاده ما تحتاج مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية على المقبوضات النقدية إلى عناية خاصة من المراجع الخارجى ، حيث أن غالبية المستندات المؤيدة لتلك العمليات النقدية من صنع موظفى المنشأة فهي مستندات داخلية ومن ثم يكون مجال التلاعب أو التحريف فى تلك المستندات ليس بالأمر البعيد .

وتتمثل أهم الأسس التى تقوم عليها إجراءات الرقابة الداخلية للمبيعات النقدية والمتحصلات من المدينين سواء نقداً بخزينة أو بنك الشركة أو عن طريق مندوبى الشركة على النحو التالى :-

- المبيعات النقدية :-

تتطلب أحكام الرقابة على المبيعات النقدية أتباع الاتى:-

١- يقوم بائع الشركة بتحرير قسيمة بيع من أصل وثلاثة صور ، يوضح فيها الكمية المباعة والسعر والمواصفات . حيث يتسلم العميل الأصلى والصورة الأولى ، وترسل الصورة الثانية مع البضاعة إلى قسم التسليم ويحتفظ بالصورة الثالثة بالدفتر.

٢- يقدم العميل الصورتين إلى أمين الخزينة ، والذى يحتفظ بالصورة ويؤشر على الأصل بما يفيد الدفع ويرده إلى العميل . ويقوم أمين الخزينة بتسجيل قيمه القسيمة بكشف حركة النقدية تحت الخانة المخصصة لذلك البائع .

٣- يقدم العميل قسيمة البيع إلى قسم التسليم ، والذى يقوم بمراجعتها ومطابقتها على البضاعة ، ومع صورة القسيمة المرسلة من البائع مع البضاعة ويسلم العميل البضاعة المشتراة .

٤- يقوم البائع فى نهاية اليوم بإعداد ملخص لصور قسائم البيع .

٥- يتم مطابقة الملخص الذى أعده البائع مع صور قسائم البيع الموجودة لدى أمين الخزينة (أو الملخص الذى يعده أمين الخزينة لكل بائع على حده).

٦- يقوم أمين الخزينة بتحرير قسيمة الإيداع وتجهيز المتحصلات لإيداعها بحساب المنشأة بالبنك .

- المتحصلات من المدينين :-

تتمثل قواعد أسس الرقابة الداخلية على مقبوضات المنشأة من المدينين و العملاء على النحو الاتى:-

١- يحرر قسم الحسابات أذن توريد نقدية مسلسل من أصل وصورتين يوضح فيه ما يلى :-

- اسم العميل . - رقم حساب العميل . - المبلغ المطلوب توريده.

ويسلم للعميل الأصل بالإضافة إلى صورة من الأذن .

٢- يقوم العميل بتسليم أصل وصورة أذن التوريد إلى أمين الخزينة (الصراف) بالإضافة إلى النقدية المطلوب توريدها .

حيث يقوم الصراف بمراجعة بيان الآذن ومطابقة النقدية السائلة مع ما هو موضح بالأذن ، ويقوم بتسليم أصل أذن التوريد للعميل بعد ختمه بما يفيد السداد .

٣- يقوم أمين الخزينة بتسجيل عملية توريد النقدية فى كشف حركة الخزينة الذى يوضح به أرقام أذن التوريد وبيان التوريد (أسم العميل على سبيل المثال) والمبلغ المورد ، ويقوم بإرساله إلى قسم الحسابات مرفقاً به صور أذون التوريد .

٤- يقوم الموظف المختص فى قسم الحسابات بمطابقة كشف حركة الخزينة الوارد من أمين الخزينة مع صور أذون التوريد ، ويقوم بترحيل المبالغ إلى حسابات العملاء فى دفاتر الأستاذ المساعدة .

- المقبوضات النقدية التى تتم عن طريق المندوبين :-

يتعين أتباع المراجع الخارجى الخطوات التالية عند فحص نظم الرقابة الداخلية على المقبوضات النقدية التى تتم بمعرفة الشركة :-

١- يجب التامين على المندوبين الذين يمرون على العملاء ويحصلون ما بذمتهم من أموال مستحقة للشركة ضد خيانة الأمانة ، على أن تكون التغطية التأمينية ملائمة للمبالغ المصرح لهم بتحصيلها .

٢- تحديد اختصاصات كل مندوب والمنطقة التى يغطيها من حيث تحصيل ديون الشركة من العملاء الموجودين بها .

٣- يتم مد المندوب بدفاتر إيصالات مؤقتة بأرقام مسلسلة ويكون مختوما بخاتم المنشأة .

٤- يقوم المندوب باستخراج إيصال من أصل وصورتين عن كل مبلغ يتم تحصيله ، حيث يحصل العميل على الأصل ويحتفظ المندوب بالصورتين بالدفتر .

٥- يقوم المندوب بإعداد كشف فى نهاية اليوم بأسماء العملاء والمبالغ المسددة منهم وأرقام الإيصالات المستخرجة لهم ، ويقوم المندوب بتقديم الكشف مع المتحصلات وصورة من الإيصالات إلى أمين الخزينة بما يفيد الحصول على توقيع بما يفيد استلام أمين الخزينة للمبالغ الموردة .

٦- يقوم أمين الخزينة بإثبات النقدية الموردة بكشف حركة الخزينة بعد التأشير على كشف المندوب بختم بما يفيد توريد المبالغ ويرسله إلى قسم الحسابات .

٧- يقوم الموظف المختص بقسم الحسابات بترحيل المبالغ الموردة إلى حسابات العملاء .

٨- يعهد إلى موظف أخر بقسم الحسابات بتحرير إيصالات نهائية ترسل للعملاء بالبريد .

٣/٣/١/٣ فهم إجراءات الرقابة الداخلية المرتبطة بمرتجعات ومسموحات المبيعات أو الحسابات غير المحصلة :

مرتجعات المبيعات :-

ينبغى على المراجع عند فحصه للرقابة الداخلية لمرتجعات ومسموحات المبيعات مراعاة الاعتبارات التالية :-

١- يتم مراجعة طلبات العميل الخاصة بتسويات المبيعات المرتجعة عن طريق موظفين مستقلين عن موظفى قسم تحصيل النقدية أو أنشطة التحصيل ، حيث عاده ما يتم فحص تلك الطلبات عن طريق مسئول قسم أمر العميل .

٢- يجب القيام بفحص البضائع المرتجعة عن طريق فنيين بالمنشأة للتأكد من جدية وجود عيوب بها يبرر ردها أو أنها غير مطابقه للعينة ، فـإذا مـا تقرر قبول ردها يتم إثبات الطلب الموافق عليه عن طريق تحرير أمـر وتقرير استلام عن طريق قسم الاستلام والتى ترسلها إلى أمين المخازن .

٣- يخطر أمين المخازن قسم الحسابات بذلك الأمر حتى نقوم بتحرير أشـعار أو مذكرة دائنة من أصل وصورتين ، حيث يرسل الأصل إلى العميـل ، وتستخدم للقيد بالدفاتر والتوصيل لدفاتر حسابات المدينين وصور إلى قسم الرقابة الصدر على المخازن .

٤- يجب أن يكون الأشعار الدائن مسلسل رقمياً ويكون اختصاص تحريـره من قبل الحسابات وليس المخازن ، مع مراعاة أن يقوم أميـن المخـازن بمضاهاة تقرير الاستلام مع تلك المذكرة الدائنة أو الأشعار الدائن .

الحسابات غير القابلة للتحصيل :-

يجب على المراجع الخارجى مراعاة الاتى عند فحص إجراءات الرقابـة الداخلية المرتبطة بالحسابات غير القابلة للتحصيل :-

- يقوم قسم حسابات المدينين بمراجعة حسابات العملاء الفردية دورياً بـهدف اختبار مدى تنفيذ الائتمان وذلك عن طريق تحديد أعمار أرصده حسـابات المدينين ومطابقتها على المقرر عن طريق قسم الائتمان .

- يتم فحص حسابات المدينين المتأخر سدادها دورياً عن طريـق المختـص بقسم حسابات المدينين ، والذى يعد تقرير عنها إلـى المراقـب المـالى ، وينبغى فصل تلك الوظيفة عن وظيفة التسجيل بالدفاتر .

- يتم إعداد تصديق مكتوب معتمد لإعدام ذلك الحساب إلى قسم حسابات المدينين والمحاسبة العامة للقيد والترحيل بالدفاتر واليوميات المختصة .

٣/١/٣ تحديد أنواع الأخطاء والمخالفات الجوهرية المحتملة والإجراءات الرقابية الداخلية المقررة لمنع حدوثها أو اكتشافها :

يسعى المراجع عند دراسة وتقييم نظام الرقابة لعمليات الإيرادات والمبيعات وحساباتها المرتبطة إلى تحقيق هدفين هما :-

١- تحديد أساليب الرقابة التى يمكن الاعتماد عليها .

٢- اكتشاف مواطن الضعف الجوهرية فى النظام التى يجب إبلاغها للعميل .

ومن أجل تحقيق تلك الأهداف يتعين على المراجع أتباع الخطوات التالية:-

١- تحديد أنواع الأخطاء والمخالفات الممكن حدوثها .

٢- تحديد إجراءات الرقابة المحاسبية اللازمة لمنع حدوثها أو اكتشافها ، وما إذا كان نظام الرقابة فى المنشأة يتضمن تلك الإجراءات الرقابية أم لا .

١/٣/١/٣ تحديد أنواع الأخطاء والمخالفات الجوهرية المحتملة والمتعلقة بالإيرادات وحساباتها :

يجب على المراجع عند فحصة لنظام الرقابة الداخلية أن يوجه انتباهه إلى مواطن الضعف الجوهرية ، وبعبارة أخرى يجب أن يهتم فقط بدراسة واختيار الإجراءات الرقابية التى قد يؤدى عدم وجودها إلى حدوث أخطاء جوهرية فى الأرصدة بالقوائم المالية ، ويعتمد الأمر على الحكم المهنى للمراجع الذى يقوم على الخبرة والحنكة ، وعموما يوجد على الأقل عدة أنواع من الأخطاء الجوهرية والمخالفات هى :-

١-عمليات مسجل بالخطأ :-

وهى العمليات التى قد تتضمن أخطاء جوهرية والتى تتسبب فى مغالاة أو تدنيه قيمة أرصده القوائم المالية ، حيث قد تنتج تلك الأخطاء من الأخطاء الحسابية أو إدخال عمليات وهمية أو حذف بعض العمليات ، وتحدث تلك الأخطاء نتيجة عدم الفصل السليم بين اختصاصات العاملين القائمين بتنفيذ عمليات الإيرادات وحساباتها المرتبطة .

وحتى يمكن منع حدوث تلك الأخطاء أو اكتشاف أمرها ، يجب أن يقوم رؤساء الأقسام بفحص العمليات للتحقق من معقوليتها ودقتها قبل تسجيلها ، بالإضافة إلى العناية فى فصل وظائف حيازة الأصول وإثبات قيمتها بالدفاتر ووظائف التصديق على عمليات تداولها .

٢-عمليات مسجلة لا يتوفر لها الصحة أو القانونية :-

وهى عمليات تنقصها المستندات المؤيدة لصحتها وشرعيتها ، أو التى لم يعتمد تنفيذها الموظف المختص .

وحتى يمكن منع حدوث هذا الخطأ أو إكتشافه ، يجب التأكد من إستيفاء كافه المستندات اللازمة لتأييد صحة وشرعية العملية قبل اعتمادها أو تسجيلها بالدفاتر .

٣-عمليات غير مسجلة :-

ربما يكون هذا الخطأ ذا أهمية كبيرة بالنسبة لحسابات الدائنين على وجه الخصوص ، حيث قد لا يتم تسجيل تلك العمليات بالخطأ أو بالعمد فى الدفاتر السجلات .

ولمنع تلك الأخطاء يتعين وجود إجراءات ووسائل رقابية فعالة في اكتشاف العمليات غير المسجلة وضمان تسجيلها .

٤-عمليات مقومة بشكل غير صحيح :-

فغالبا ما تتضمن عمليات المشتريات والمبيعات معلومات خاصة بكميات وسعر الوحدة أو تكلفتها ، ويسبب الخطأ فى تلك القيم إلى خطأ في قيمة العملية التى تسجل بالدفاتر .

لمنع تلك الأخطاء يجب أن يقوم المشرفون على أداء العملية بمراجعة بياناتها بدقة وحساب قيمتها .

٥-عمليات مبوبة بشكل غير صحيح :-

أى التبويب الخطأ لأرصده الحسابات فى القوائم المالية ، مثل عرض البند ضمن الأصول الثابتة بدلا من الاستثمارات طويلة الأجل، ويؤدى ذلك النوع من الأخطاء إلى المغالاة أو التدنيه فى قيمة صافى الدخل إذا حدث الخطأ فيما بين حسابات قائمة المركز المالى وحسابات قائمة الدخل .

على سبيل المثال إثبات مصروف الأجور فى حسابات المخزون (الأصل) بدلا من معالجته كمصروف تسويق ضمن عناصر قائمة الدخل .

ولمنع تلك الأخطاء يجب فحص العمليات بواسطة مشرف مسئول مختص قبل تسجيلها بالدفاتر .

٦-عمليات مسجلة فى سجلات فترة خطأ :-

يؤدى ذلك الخطأ إلى مغالاة أو تدنية قيمة حساب معين بسبب عدم مراعاة مبدأ استقلال الفترة المالية .

وحتى يمكن تفادى حدوث ذلك الخطأ أو اكتشافه ، يجب أستخدم مستندات مرقمة مسبقاً فى كافة عمليات النشاط كالمبيعات والمشتريات والمقبوضات والمدفوعات النقدية ، كما يجب فحص العمليات المالية التى تمت فى نهاية الفترة المالية للتأكد من إثباتها بالكامل فى سجلات الفترة .

٧-عمليات مسجلة بالدفاتر الفرعية بالخطأ :-

وهى العمليات التى سجلت فى دفاتر الأستاذ العام بشكل صحيح ، إلا أنه حدث خطأ فى تسجيلها بدفاتر الأستاذ الفرعي ، وبالتالى لن تتطابق أرصده حسابات الأستاذ العام مع قيمة أجمالى الأستاذ الفرعى الخاص به .

ويجب أن يتضمن نظام الرقابة الداخلية إجراءات مراجعة صحة وشمول عمليات الترحيل إلى دفاتر الأستاذ العام ، كما ينبغى أن يتم مطابقة إجمالى حسابات الأستاذ الفرعى من وقت لأخر مع أرصدة حسابات المراقبة فى دفتر الأستاذ العام .

وبهدف منع حدوث تلك الأخطاء أو المخالفات أو اكتشافها يجب مراعاة الخصائص المميزة لنظام الرقابة الداخلية الجيد ، كما ينبغى مراعاة توافر إجراءات الرقابة الوقائية والتحذيرية والعلاجية فى وظائف دورة المبيعات والمدينين واستلام النقدية (وظائف المبادلة ومعالجة البيانات وحماية النقدية أو السجلات) ، وعاده ما يتم توثيق أساليب الرقابة المحاسبية على هذه الوظائف فى ملف أوراق المراجعة حتى يمكن الاعتماد عليها عند إبداء المراجع لرأيه .

٢/٣/١/٣ إجراءات الرقابة على وظائف المبادلة التى تمنع أو تكشف الأخطاء أو المخالفات المحتملة:-

وتتضمن وظائف المبادلة Exchange Functions الإجراءات الرقابية التالية :-

١- وظيفة تنفيذ أوامر العملاء:

أ - وتتمثل الإجراءات الرقابية على النحو التالى :-

١- تقييم مخاطر الائتمان والتصريح بشحن البضائع .

٢- إعداد أو أمر البيع عن طريق قسم أوامر العمـلاء باستخدام مستندات مرقمة بشكل مسلسل بالإضافة إلى المحاسبة عن كافة نماذج أوامر البيع.

٣-اعتماد العمليات ومطابقة مستندات الشحن المرقمة مع أوامر البيع والفواتير.

٤-إعداد وإرسال الفواتير بعد مطابقة أوامر البيع المعتمدة مع قائمة الشحن التى تخص كل فاتورة .

ب- وتتمثل الأخطاء والمخالفات المحتملة التى يمكن أن تنشأ فى حالة عدم وجود تلك الإجراءات الرقابية :-

١-البيع لعملاء غير قادرين على سداد قيمة المبيعات .

٢-إثبات عمليات خطأ :- حيث يترتب على ذلك أما ضياع أوامر البيع وعدم الشحن ، أو تكرار شحن البضائع .

٣-تسجيل العمليات فى فترة خطأ:- حيث قد يتم تسجيل مبيعات لم يتم شحنها أو شحن بضائع بدون تسجيلها فى المبيعات .

٤- إثبات عمليات خطأ:- حيث قد يتم مطالبة العميل بمبيعات لم تسجل بالدفاتر ، أو عدم مطالبة العميل بقيمة بضائع سبق شحنها بالفعل .

٣- وظيفة استلام النقدية :

أ - وتتمثل الإجراءات الرقابية على النحو التالى :-

٥-المبيعات النقدية : حيث يتم استخدام اله تسجيل النقدية ومطابقة الأرصدة مع شريط النقدية .

٦-استلام الشيكات بالبريد ، حيث يتم إعداد قائمة بالنقدية المستلمة ، ووجود فصل دقيق وسليم بين الوظائف .

ب- وتتمثل الأخطاء والمخالفات المحتملة التى يمكن أن تنشأ فى حالة عدم وجود تلك الإجراءات الرقابية :-

٥-عمليات غير مسجلة بالدفاتر :- بسبب السرقة والتلاعب فى النقدية أو عدم تسجيل النقدية .

٦-إثبات عمليات غير صحيحة سواء عن طريق السرقة أو التلاعب أو الخطأ فى تسجيل النقدية فى حسابات العملاء .

٣- وظيفة مردودات ومسموحات المبيعات :

أ - وتتمثل الإجراءات الرقابية على النحو التالى :-

٧- حيث يجب إعداد تقرير إستلام المردودات وإرفاقه بمستند الإثبات بالجانب الدائن لحسابات العملاء ، وضرورة إعتماد المختص كافة المردودات .

ب- وتتمثل الأخطاء والمخالفات المحتملة التى يمكن أن تنشأ فى حالة عدم وجود تلك الإجراءات الرقابية :-

٧- الخطأ فى تبويب العمليات حيث قد يكون هناك خطأ فى الإثبات بالجانب الدائن لحسابات المدينين ، أو الخطأ فى تسجيل المردودات بحسابات المخزون .

٣/٣/١/٣ إجراءات الرقابة على وظائف معالجة العمليات :-

وتتطلب أساليب رقابة محاسبية لإستخراج بيانات مالية يمكن الإعتماد عليها ، وتتضمن عديد من الإجراءات الوقائية والتخديرية والعلاجية على النحو التالى :-

٤- وظيفة تسجيل المبيعات :

أ - وتتمثل أساليب الرقابية الداخلية :-

٨- تسجيل الفواتير باليومية وترحيلها لدفاتر الأستاذ ، والتحقق من صحة قيمة الفواتير حسابيا مع فحص عمليات الترحيل عن طريق المشرفين .

٩- تحديث الأستاذ الفرعى لحسابات العملاء دوريا عن طريق فحص عمليات الترحيل ، وتسوية أرصدة حسابات المدينين مع الأستاذ الفرعى دوريا .

ب- بينما تتمثل الأخطاء والمخالفات فيما يلى :-

٨- السهو أو الخطأ فى تسجيل العمليات سواء أكانت مبيعات غير مسجلة بالدفاتر أو مبيعات مسجلة بالخطأ .

٩- خطأ فى إجمالى العمليات عن طريق وجود أخطاء فى أرصدة حسابات العملاء .

٥- وظيفة تسجيل المقبوضات النقدية :

أ - وتتمثل أساليب الرقابية الداخلية :-

١٠- إتباع إجراءات محددة للمحاسبة عن المقبوضات النقدية .

ب- بينما تتمثل الأخطاء والمخالفات فيما يلى :-

١٠- السهو أو الخطأ فى تسجيل العمليات ، حيث قد يكون هناك مقبوضـــات غير مسجلة أو خطأ فى تسجيل المقبوضات النقدية .

٦- وظيفة تسجيل مردودات المبيعات :

أ - وتتمثل أساليب الرقابية الداخلية :-

١١- إتباع إجراءات محددة للمحاسبة عن المـــردودات بإســـتخدام مســـتندات رقابية مسلسلة .

ب- بينما تتمثل الأخطاء والمخالفات فيما يلى :-

١١- خطأ فى تسجيل مردودات المبيعات أو مسموحاتها .

٧- وظيفة تسجيل الديون المشكوك فى تحصيلها واعدام حسابات المدينين :

أ - وتتمثل أساليب الرقابية الداخلية :-

١٢- إتباع إجراءات محددة للمحاسبة عن الديون المعدومة ، وكذلـــك إتبـــاع إجراءات لإعدام حسابات العملاء مع ضرورة إعتمادهـــا عـــن طريـــق مختص ، وضرورة تحديد إجمالى حسابات العملاء دوريا .

ب- بينما تتمثل الأخطاء والمخالفات فيما يلى :-

١٢- خطأ فى قيمة مخصص الديون المشكوك فى تحصيلـــها أو خطـــأ فـــى التسجيل على حسابات المدينين المعدومة .

٤/٣/١/٣ الإجراءات الرقابية لوظائف حماية الأصول والسجلات :-

٨- وظيفة حيازة وحماية المقبوضات النقدية :

أ - وتتمثل أساليب الرقابية الداخلية :-

١٣- تحديد المسئولية عن النقدية فى نقطة تسلمها ، وإيداع النقدية المستلمة فى البنك بالكامل ، مع إستخدام الخزائن الحديدية لحفظ النقدية غير المودعة بالبنك بعد .

ب- بينما تتمثل الأخطاء والمخالفات فيما يلى :-

١٣- الفشل فى حماية والإحتفاظ بالمقبوضات النقدية .

٩- وظيفة حفظ السجلات :

أ - وتتمثل أساليب الرقابية الداخلية :-

١٤- تحديد مسئولية الإحتفاظ بالسجلات ، وتخصيص أماكن أمينة للإحتفاظ بالسجلات ، مع عمل الإحتياطيات اللازمة حتى يمكن إعادة إنشاء السجلات إذا ما تعرضت لتلف أو ضياع .

ب- بينما تتمثل الأخطاء والمخالفات فيما يلى :-

١٤- الفشل فى حفظ الدفاتر والسجلات .

٣/١/٤ إختبار الإلتزام بإجراءات الرقابة الداخلية :

إذا ما إقتنع المراجع بكفاية وملائمة أساليب الرقابة الموضوعة التى يحتويها نظام الرقابة الداخلية للوقاية من الأخطاء والمخالفات ، فإنه يجب أن يتأكد بعد ذلك ما إذا كان العاملين بالمنشأة ملتزمين بإتباع تلك الإجراءات والأساليب التى يتضمنها النظام ، وتركز إختبارات الإلتزام بإجراءات الرقابة الداخلية على الإجابة على ثلاثة إستفسارات هى :-

- هل يتم أداء الإجراءات الضرورية .
- هل يتم أداء تلك الإجراء طبقا لما جاء بدليل الإجراءات .

- من يقوم بأداء تلك الإجراءات .

ويتم إختبار الإلتزام لبعض الإجراءات من خلال الإستفسار أو ملاحظة أداء الوظائف والفصل بين الواجبات أثناء التنفيذ هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى من الممكن إتمام إختبار الإلتزام لبعض الإجراءات الأخرى باستخدام العينات نتيجة وجود أدلة مستندية تحتوى على بيانات العمليات ، يبين الشكل الإيضاحى رقم (٣/٦) برنامج المراجعة الخاص باختبارات الإلتزام بعمليات المبيعات وحسابات المدينين .

شكل إيضاحى رقم (٦/٣)

برنامج مراجعة لإختبار الإلتزام

بعمليات المبيعات وحسابات المدينين

١- يختار المراجع عينة من ملف أوامر البيع ويقوم بالأتى :-

أ - فحص التسلسل الرقمي لأوامر البيع .

ب- تتبع أوامر البيع الى فواتير البيع ومستندات الشحن وتسجيلها بدفتر يومية المبيعات .

جـ - فحص أوامر البيع وفواتير البيع للتحقق من اعتماد قسم الإئتمان لعمليات المبيعات بالأجل ، والتحقق من وجود تأشيرة المختص بما يفيد مراجعة الأسعار والكميات وقيمة المبيعات بالفاتورة .

٢- يختار المراجع عينة من مستندات الشحن ويقوم بالآتى :-

أ - فحص التسلسل الرقمى لفواتير البيع .

ب- فحص الفواتير بهدف التأكد من ختمها بما يفيد شحن البضائع الى العميل .

جـ- الفحص المستندى بمطابقة الفواتير مع ملفات قسم الشحن وملفات أوامر البيع.

٣- يختار المراجع عينة من بنود يومية المبيعات ويقوم بالآتى :-

أ – الفحص المستندى بمطابقة بنود يومية المبيعات مع الفواتير وأوامر البيع ومستندات الشحن .

ب– تتبع ترحيل العمليات الى دفتر الأستاذ الفرعى لحسابات المدينين .

٤– يختار المراجع عينة من الإجماليات الشهرية ليومية المبيعات لمطابقتها مع القيمة المرحلة الى دفتر الأستاذ العام لحسابات المبيعات والمدينين .

٥– يختار المراجع عينة من بنود حسابات المبيعات والمدينين بدفتر الأستاذ العام لمطابقتها مع الإجماليات الشهرية ليومية المبيعات .

٦– يختار المراجع عينة من بنود حسابات المدينين بدفتر الأستاذ الفرعى ومطابقتها مستنديا مع عناصر يومية المبيعات .

كما يبين الشكل رقم (٣/٧) برنامج المراجعة الخاص باختبارات الإلتزامات بعمليات المقبوضات النقدية .

شكل إيضاحى رقم (٣/٧)

برنامج مراجعة الإلتزام للمقبوضات النقدية

١– يختار المراجع عينة من إيصالات البيع النقدى أو شريط تسجيل النقدية المستلمة ويقوم بالآتى :–

أ – مطابقة إجمالى قيمة النقدية المسجلة فى آلة إستلام النقدية مع قيمة المبيعات وتتبعها فى يومية المبيعات .

ب– مطابقة إجمالى قيمة النقدية المسجلة فى آلة إستلام النقدية مع النقدية المودعة بالبنوك وفحصها مستنديا لمطابقتها فى قسيمة الإيداع .

جـ– فحص التسلسل الرقمى لإيصالات البيع النقدى .

٢– يختار المراجع عينة من البنود الدائنة فى دفتر الأستاذ الفرعى ويقوم بالآتى :–

أ – الفحص المستندى بمطابقة البنود الدائنة مع أذون التوريد .

ب- الفحص المستندى بمطابقة البنود الدائنة مع أذون التوريد أو قرارات إعدام حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل الموجودة بقسم الإئتمان.

٣- مطابقة المراجع إجمالي الجانب الدائن بحساب المدينين فى دفتر الأستاذ الفرعى مع الجانب الدائن لحساب المدينين فى دفتر الأستاذ العام لعدد من الأشهر .

٤- يختار المراجع عينة من ملف أذون التوريد أو الإشعارات الدائنة ويقوم بالآتى :-

أ - فحص التسلسل الرقمي للإشعارات الدائنة أو أذون التوريد .

ب- تتبع عمليات الترحيل الى الجانب الدائن بكل من حسابات الأستاذ العام والأستاذ الفرعي .

جـ- إعداد حساب مقدار الخصم النقدى والتحقق من صحة مردودات المبيعات على ضوء تقارير إستلام البضاعة المرتدة .

٥- يختار المراجع عينة من الكشوف اليومية لأذون التوريد أو إشعارات السداد ويقوم بالأتى :-

أ - الفحص المستندى بمطابقة قيود اليومية مع إشعارات السداد .

ب- تتبع عمليات خاصة في أيام محددة الى الحسابات المعنية فى دفتر الأستاذ الفرعي .

جـ- مطابقة قائمة أذون التوريد أو إشعارات السداد اليومية مع النقدية المودعة يوميا وفحصها مستنديا مع قسيمة الإيداع الأصلية المعتمدة بواسطة البنك .

٦- يختار المراجع عينة من بنود يومية المقبوضات النقدية ويقوم بالآتى :-

أ - الفحص المستندى بمطابقة بنود يومية المقبوضات مع إيصالات المبيعات النقدية أو إشعارات السداد .

ب- تتبع المقبوضات فى الجانب الدائن لحسابات المدينين فى دفتر الأستاذ الفرعى وحسابات المدينين والنقدية بالأستاذ العام .

جـ- مطابقة الإجمالى اليومى للنقدية مع قسائم إيداع النقدية اليومى المعتمد بواسطة البنك .

٧- يختار المراجع عينة من الإيداعات النقدية من كشف حساب البنك وفحصها مستنديا مع إجمالى قائمة إشعارات السداد وإجمالى قيمة يومية المقبوضات .

٨- يختار المراجع عينة من بنود حسابات النقدية وحسابات المدينين وحساب المبيعات فى دفتر الأستاذ العام وفحصها مستنديا بمطابقتها مع الإيداعات بالبنك.

٢/٣ فحص وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على عمليات تكاليف المبيعات وحساباتها وأختبار التحقق من الألتزام بها .

مقدمـــــه :

تشمل دورة تكاليف المبيعات علي عديد من الحسابات لعل من أهمها تكاليف المبيعات ، المخزون (سواء مخزون مواد أولية أو إنتاج تحت التشغيل أو إنتاج تام) ، المشتريات ومردوداتها ، وحسابات الدائنين والموردين والمدفوعات النقدية .

وحتى يتم فحص وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية لتلك الحسابات المرتبطة بدورة تكلفة البضاعة المبيعة يقوم المراجع بأتباع الخطوات والإجراءات التالية :- [1]

١- فهم الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الجيد المطبق على عمليات تكلفة المبيعات والحسابات المرتبطة .

---

[1] ينظر :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، إجراءات وإختبارات المراجعة ، مرجع سابق .
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة ، مرجع سابق .

٢- فهم نظم وإجراءات الرقابة على عمليات تكاليف المبيعات وحساباتها المتعلقة بها .

٣- تحديد أنواع الأخطاء والمخالفات الجوهرية والإجراءات الرقابية المقررة لمنع حدوثها أو إكتشافها .

٤- أختبار الألتزام بإجراءات الرقابة الداخلية .

وفى ضوء تلك الإجراءات يمكن للمراجع تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق أختبارات فحص عمليات تكاليف المبيعات وحساباتها المتعلقة بها وأرصدتها فى القوائم المالية .

١/٢/٣ طبيعة دورة تكاليف المبيعات وحساباتها المرتبطة وأهداف مراجعتها

بوجه عام تتضمن دورة تكاليف المبيعات وحساباتها المتعلقة بها (المخزون والموردين والمدفوعات النقدية) الأنشطة المرتبطة بالحصول على الموارد وسدادها ، بعبارة أخرى تركز تلك الدورة على تبادل النقدية مقابل اقتناء الموارد غير النقدية كالمخزون أو الخدمات .

ولا شك ان دورة تكاليف المبيعات ذات علاقة وثيقة ومتبادلة التأثير مع الدورات الأخرى ، حيث تستخدم تلك الدورة الموارد والمعلومات المقدمة من خلال دورة الإيرادات والمتحصلات النقدية ، بينما تقدم دورة تكاليف المبيعات والمدفوعات النقدية تلك الموارد والمعلومات الى دورتى التمويل والتحويل ، حيث تستخدم تلك الدورة النقدية الناتجة من بيع مخزون البضائع (دورة الإيرادات والمتحصلات) ، هذا من جهة - ومن جهة أخرى تقوم بصرف النقدية لمواجهة إما مدفوعات رأس المال والفوائد على الأموال المقترضة (دورة التحويل) أو مواجهة مستحقات العاملين القائمين على تصنيع المنتجات

التامة (دورة التحويل) ، ويلقى المخزون عناية كبيرة من جانب المراجعين ، حيث يفوق الأهتمام به أى بند أخر من بنود القوائم المالية وذلك لأنـــه أكـــثر بنود الأصول المتداولة فى المنشـــأة وأكـــثر الأصـــول تعرضـــها للأخطـــار والتلاعب ، كما أن قياس المخزون وتحديد قيمته يؤثر بشكل مباشر على تكلفة المبيعات وبالتالى أرباح الفترة المالية ، بالإضافة الى أن تحقيق كمية البضاعة الباقية وقيمتها تعتبر من الأمور المعقدة ويشوبه الكثير من المشكلات المرتبطة بالقياس أكثر من أى بند أخر نظرا لتعدد الطرق البديلة لقياسه وتقيمه .

ومن ناحية أخرى فإن الأجور من أكثر المظاهر أهمية فى دورة تكـــاليف المبيعات فى معظم المنشآه على الأقل لثلاثة أسباب هى أن حساب المرتبـــات والأجور تعتبر عادة أكبر وأكثر عناصر النفقات جوهرية ، كما أن عنصـــر تكلفة العمل من أكثر العناصر أهمية عند تقييـــم المخـــزون وحســـاب تكلفـــة المبيعات ولا سيما فى الشركات الصناعية ، بالإضافة الى أن أنشطة الأجـــور والأفراد تتضمن عديد من الأنشطة أهمها تعيين العـــاملين وإنـــهاء خدماتـــهم وتحديد المرتبات وحساب الأجور بالساعة والحوافـــز والعـــلاوات والأجـــور الإضافية ومقابل الأجازات بالإضافة للمزايا العينية ونصيـــب العـــاملين فـــى الأرباح .

بصفة عامة توجـــد وظيفتيـــن رئيســـيتين لـــدورة تكـــاليف المبيعـــات والمدفوعات النقدية هما :-

أ- الحصول على اقتناء الموارد من البائعين الموردين والعاملين فـــى مقـــابل مستحقات يجب سدادها .

ب- سداد الإلتزامات والمستحقات الى الموردين أو العاملين .

وتتضمن دورة تكاليف المبيعات عديد من الحسابات هى مخزون المواد الأولية ، مخزون الإنتاج تحت التشغيل ، مخزون الإنتاج التام ، الأجور المباشرة ، المصروفات الصناعية غير المباشرة ، تكلفة السلع المبيعة ، حسابات الدائنين ، والمدفوعات النقدية .

هذا وهناك عديد من الحسابات المرتبطة بالأجور منها حساب المخزون من الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام والأجور المباشرة وغير المباشرة والمزايا العينية والمعاشات وضرائب الأجور والألتزامات المستحقة المرتبطة بالأجور .

وتتمثل المستندات الشائعة المرتبطة بتلك الدورة والوظائف المرتبطة بها ما يلى :-

أ - طلب الشراء Purchase Requisition

وهو عبارة عن طلب مكتوب من أحد الأقسام الى العاملين بقسم المشتريات بخصوص طلب الحصول على بضائع ومواد ومهمات معينة موضع الشراء .

ب- أمر شراء Purchase Order

وهو طلب مكتوب الى البائع يحدد فيه شراء بضائع ومواد معينة حسب طلبات الأقسام المختلفة بالمنشأة .

جـ- تقرير أستلام Receiving Report

وهو تقرير يتضمن معلومات خاصة بالبضائع والمواد والمهمات التى تم شرائها وأستلامها من أحد الموردين البائعين .

د- فاتورة المورد Vendor's Invoice

وهو مستند يوضح قيمة البضائع التى تم شرائها من أحد الموردين ، وهو بمثابة أشعار رسمى يوضح شروط السداد والتاريخ المستحق للدفع .

هـ- مجموعة مستندات أذون السداد Voucher Package

وهى حزمة المستندات المؤيدة والمرتبطة بعملية شراء البضائع والمواد والمهمات (طلب الشراء ، أمر الشراء ، تقرير الأستلام ، قسيمة التبادل ، وفاتورة المورد) .

كما تتضمن المستندات المرتبطة بالأجور في الأتي :-

١- مستندات المبادلة المرتبطة بالأجور المستحقة ، وتتمثل فى الأتى :-

- بطاقة وقت العاملين .
- سجلات التوظيف .
- المستندات المؤيدة لها مثل ملفات التوظيف ونماذج معدلات الأجور وإقرار الحالة الإجتماعية وقوائم الإستقطاعات بالإضافة الى قوائم توزيع العمل وسجلات الأجور .

٢-مستندات المبادلة المرتبطة بدفع الألتزامات الخاصة بالأجور ، تتمثل فى الأتى :-

- الشيكات المنصرفة والتى تؤيد بدورها بسجلات الأجور وأذون دفع الأجور، وعادة ما يستخدم البنك فى سداد الأجور .

وعادة ما يهتم المراجع عند فحصه لعمليات الشراء وتكلفة السلع المبيعة والمدفوعات النقدية بالتحقق من صحة وشرعية العمليات والوجود والملكية والتقويم وإستقلال الفترة المالية بالإضافة الى الإفصاح فى القوائم المالية ، ويمثل حسابات المخزون أهم عناصر الأصول وأكثرها تعرضا لمخاطر أنواع

عديدة من الأخطاء التى يكون أكثرها جوهريا على القوائم المالية (سواء قائمة الدخل أو قائمة المركز المالى)، من هنا يجب على المراجع أن يكون على إلمام واضح بأساليب الرقابة فى نظم التكاليف وتكلفة المبيعات والمدفوعات النقدية .

٢/٢/٣ فهم الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الجيد المطبق على عمليات تكلفة المبيعات والحسابات المرتبطة بها :-

يجب أن يقوم المراجع بدراسة خصائص نظام الرقابة الداخلية لنظام تكاليف المبيعات والمخزون والمدفوعات النقدية ، حيث يجب أن يتميز النظام بخصائص أساسية يحدد وجودها كلها أو بعضها مدى جودة ومواطن قوة أساليب الرقابة الداخلية المرتبطة بها وفى ضوء ذلك يقوم بتخصيص نطاق اختباراته الأساسية المطلوبة لفحص العمليات وأرصدة القوائم المالية والعكس صحيح ، وفيما يلى خصائص نظام الرقابة الداخلية الجيد .

١- فحص الوظائف المختلفة لعمليات تكلفة المبيعات والمخزون والمدفوعات النقدية :

يجب أن يفحص المراجع الوظائف المختلفة لعمليات تكلفة المبيعات والمخزون والمدفوعات النقدية ، حتى يمكن تحديد ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يتصف بالخصائص التى يمكن من خلالها تنفيذ تلك العمليات بشكل صحيح وملائم .

وعموما يمكن تبويب وظائف الرقابة الداخلية على المخزون والمشتريات وتكلفة البضاعة المبيعة والمدفوعات النقدية الى ثلاثة مجموعات هى :-

١- وظائف المبادلة :-

وتتضمن أساليب رقابية تهدف الى الوقاية ضد دفع ألتزامات وهمية أو غير صحيحة والتى تشمل :-

- تنفيذ أوامر الشراء .
- أستلام البضائع والخدمات المشتراة .
- سداد حسابات الدائنين .
- تخزين وتسجيل المخزون فى سجلات الرقابة على المخزون .
- شحن البضائع .

٢- وظائف معالجة البيانات :-

وتتطلب أساليب رقابية تهدف الي المحاسبة عن المسئولية واستخراج بيانات مالية يمكن الإعتماد عليها وتتضمن :-

- تسجيل شراء البضائع والخدمات .
- تسجيل سداد حسابات الدائنين .
- تسجيل مردودات ومسموحات المشتريات .
- تسجيل صرف البضائع للمصانع وتكلفة الإنتاج .

٣- وظائف حماية المخزون والسجلات :-

وتتطلب أساليب رقابية لحماية الأصول وسجلات نظام المخزون وتكلفة المبيعات . وفى سبيل تحقيق ذلك الهدف قد يستخدم المراجع قائمة الاستقصاء أو خرائط التدفق ، يبين الشكل الإيضاحى رقم (٨/٣) نموذج لقائمة إستقصاء لوظيفة تنفيذ أوامر الشراء وإستلام البضائع والخدمات (حيث تعنى الإجابة بنعم مواطن قوة النظام ، أما الإجابة بلا فتشير الى مواطن ضعف النظام) .

شكل إيضاحي رقم (٨/٣)

إستقصاء الرقابة الداخلية على أوامر الشراء وإستلام البضائع

	نعم	لا	ملاحظات
أ- تنفيذ أوامر الشراء :-			
١- هل في أمكانية المختص بالموافقة على تنفيذ عمليات الشراء أن يحدد إذا ما كان التصريح بالشراء مصدرا بواسطة الشخص المكلف لأداء تلك العملية ؟			
٢- هل يتم أعداد وأعتماد أوامر الشراء مسلسلة الارقام طبقا للتعليمات المقررة التي تصرح بشراء السلع من موردين محددين وبأسعار محددة ؟			
٣- هل تتم المشتريات من خلال مناقصات أو أي أجراءات أخرى تضمن حصول الشركة على أفضل الأسعار ؟			
ب- إستلام البضائع والخدمات :-			
٤- هل يتم أعداد تقارير إستلام مسلسلة الأرقام لكافة البضائع المستلمة ؟			
٥- هل تقارن الأسعار والكميات وكمية البضاعة تحت الطلب المثبتة على فاتورة المورد وأمر الشراء مع بيانات تقرير الإستلام ؟			

٢- فحص الفصل بين المستندات :-

ويتم ذلك عن طريق الإستفسارات الموجهة الى موظفى المنشأة ومراقبة تنفيذ الإجراءات وإختبارات السياسات ، وحتى يمكن الفصل بين المسئوليات يتعين توزيع مهام العمل على عدد مختلف من العاملين على النحو التالى :-

١- يجب الفصل بين مسئولية أعداد وإعتماد أذون الصرف ومسئولية أعداد الشيكات ، فيجب أن يوقع على الشيك شخص مختلف عن أعداد أذن الصرف

٢- يجب الفصل بين سلطة التصريح واعتماد الأقتراض ومسئولية تداول النقدية .

٣- يجب الا يسمح للمختص بسجلات الرقابة على المخزون بدخول المستودعات أو تداول المخزون .

٤- يجب توزيع وظائف التصديق والموافقة على حسابات الدائنين على عدد من الموظفين .

يوضح الشكل رقم (٩/٣) نموذج لقائمة إستقصاء للرقابة الداخلية على فحص الفصل بين المسئوليات .

شكل رقم (٩/٣)

إستقصاء الرقابة الداخلية

على فحص الفصل بين المسئوليات

على التخزين والتسجيل في سجلات المخزون

	نعم	لا	ملاحظات
١- هل المخازون في مواقع مأمونة لا يسمح بدخولها إلا لأشخاص مصرح لهم ؟			
٢- هل يتم الفصل بين مسئوليات الإستلام ، تداول المخزون وتخزينه والشحن وإمساك سجلات نظام المخزون المستمر ؟			
٣- هل تطابق سجلات نظام المخزون المستمر دوريا على الجرد الفعلي ومع حسابات الأستاذ العام؟			
٤- بالنسبة لجرد كميات المخزون :			

- هل يوزع على موظفى الجرد تعليمات تفصيلية وواضحة بإجراءات العمل ، وهل يتم الأشراف عليهم خلال عد كميات المخزون ؟

- هل هناك إجراءات تؤكد عدم السهو فى عد بعض المخزون أو تكرار عد البعض الأخر خلال عمليات الجرد الفعلى ؟

- هل يتم فحص أسباب الإختلاف بين دفاتر المخزون والجرد الفعلى وتسويته فورا فى السجلات ؟

- هل يتم تحديد وحصر المخزون المتقادم والتالف وبطئ الحركة ؟

٣- تحديد مسئوليات العاملين :-

حيث يجب أن يأخذ المراجع فى حسبانه عند فحص تحديد مسئوليات العاملين فى تنفيذ كل من أجزاء نظام تكاليف المبيعات ما يلى :-

- أن يكون المختص بتوقيع شيكات حسابات الدائنين مسئولا عن التحقق من صحة وقانونية وشمول كافة المستندات المؤيدة لطلب السداد .
- أن يكون المختص بإستلام المخزون مسئولا عن التحقق عن صحة وكمية وجودة البضائع المستلمة من المورد .
- يجب أن يكون موظف الشحن مسئولا عن شحن البضائع فقط وأن يتحقق من صحة إجراءات التصريح بالشحن .
- يجب على أمين المخزن عدم صرف أى كميات من المخازن بدون طلب صرف معتمد وصحيح كما أنه يعتبر مسئولا عن كافة البضائع المستلمة بالمخازن .

٤- فحص المستندات :-

يجب على المراجع توثيق كافة عمليات المشتريات وتكلفة المبيعات عن طريق سجلات ومستندات وإجراءات أعتماد جيدة ، وأهم المستندات المؤيدة هى : طلبات الشراء ، أوامر الشراء ، تقارير الإستلام ، فواتير الموردين ، أذون سداد حسابات الدائنين ، الشيكات ، طلبات صرف المواد من المخازن ، بطاقات تكلفة أوامر الإنتاج وتقارير تكاليف الإنتاج ، سجلات نظام المخزون المستمر .

ويتطلب نظام الرقابة الجيد الأخذ فى الاعتبار ما يلى :-

- أن يكون طلب الشراء المعتمد اول مستند يؤيد عملية الشراء .
- ترقيم أوامر الشراء بشكل مسلسل ، ويجب أن يكون موقعا عليها عن طريق مسئول المشتريات .
- ترقيم متسلسل لنماذج الإشعارات الدائنة الخاصة بمردودات ومسموحات المشتريات ، ويجب أن تكون معتمدة .
- أعداد أذون الصرف بشكل مسلسل الأرقام لكل عملية مدفوعات نقدية ، ويجب أن تكون معتمدة ويتم وضع خاتم الدفع على وجه أذن الصرف فور إصدار الشيك الخاص بذلك الأذن ويوقع عليه الشخص القائم على توقيع الشيك ذاته .
- ترقيم نماذج تقرير الإستلام بشكل مسلسل ، حيث ترسل صور الى الموردين فور إستلام البضائع وأمين المخازن وقسم الحسابات ، مع ضرورة مطابقتها مع فاتورة المورد قبل أعداد أذن الصرف أو شيك السداد .

٥- تحديد كفاءة الموظفين :-

حيث يجب أن يأخذ المراجع فى إعتباره مدى كفاءة العاملين الذين يتولوا مسئولية تنفيذ النظام ، ويتم ذلك عن طريق التحقق من أتباع المنشاة سياسات جيدة فى التوظيف والترقية ، بحيث يتم ضمان مدى كفاءة العاملين فى قسم الحسابات والذين يمسكون الدفاتر المحاسبية ، وكفاءة المسئول عن تداول النقدية أو المسئول عن تداول المخازن ومدى خبرة مندوبى المشتريات فى أداء مهام وظائفهم .

٦- حماية الأصول والسجلات :-

حيث يجب على المراجع التحقق من أتباع المنشأة نظام سليم يضمن حماية سجلات عمليات تكلفة المبيعات سواء ضد التلاعب أو التلف على النحو التالى :-

- إستخدام أساليب جيدة لتدارل وحفظ المخزون .
- الأحتفاظ بسجلات المخزون ونماذج أذون السداد فى أماكن مأمونة .
- تجهيز المستودعات بشكل ملائم لتفادى تلف المخزون .

بوجه عام يجب أن يهتم المراجع بالإجراءات الرقابية الهامة التى قد يؤدى عدم تواجدها حدوث أخطاء أو مخالفات جوهرية فى عمليات وأرصدة تكاليف المبيعات وحساباتها .

٣/٢/٣ فهم نظم وإجراءات الرقابة على عمليات تكاليف المبيعات والمخزون والمدفوعات النقدية :

لاشك أن وجود نظام جيد للرقابة الداخلية على تكلفة المبيعات والمخزون بمثابة الوسيلة الملائمة التى يمكن بواسطتها أن يضمن المراجع الحصول على بيانات تكاليف دقيقة لأغراض المحاسبة عن تكاليف المبيعات والمخزون .

وتتطلب حماية المخزون الرقابة عليه من وقت تسلم المواد الأولية حتى وقت شحن البضاعة تامة الصنع ، ويشمل ذلك الرقابة على تسلم المخزون وتخزينه وحركته داخل المنشأة وإستخدامه فى الإنتاج ، وفى النهاية شحن الإنتاج الذى تم تصنيعه .

فالمخزون له علاقة بوظائف الشراء والإستلام والتخزين وصرف البضاعة من المخازن وتصنيع البضاعة وشحن الإنتاج التام ، أما بالنسبة لوظيفة المحاسبة عن المخزون فتشمل أنظمة محاسبة التكاليف ونظام الجرد المستمر .

عموما يغطى نظام الرقابة الداخلية الذى يتعين فهمه وإدراكه عن طريق المراجع تغطية لعدة جوانب هى الشراء وطلب البضائع من الموردين ، إستلام البضائع ، وتخزين تلك البضائع وصرفها الى الأقسام الإنتاجية وشحن البضائع التامة بالإضافة الى ضرورة إمساك نظام محاسبة للتكاليف ونظام الجرد المستمر ، ونظام المدفوعات النقدية .

وعادة ما يقوم المراجع بالإعتماد على خريطة تدفق توضح كافة عمليات تكاليف المبيعات متضمنة تنفيذ كافة العمليات من خلال كافة الأقسام

(المخازن، المشتريات ، الإستلام ، الحسابات) ، يوضح الشكل رقم (١٠/٣) خريطة تدفق لنظام المشتريات والإستلام وإعداد أذون الإستلام .

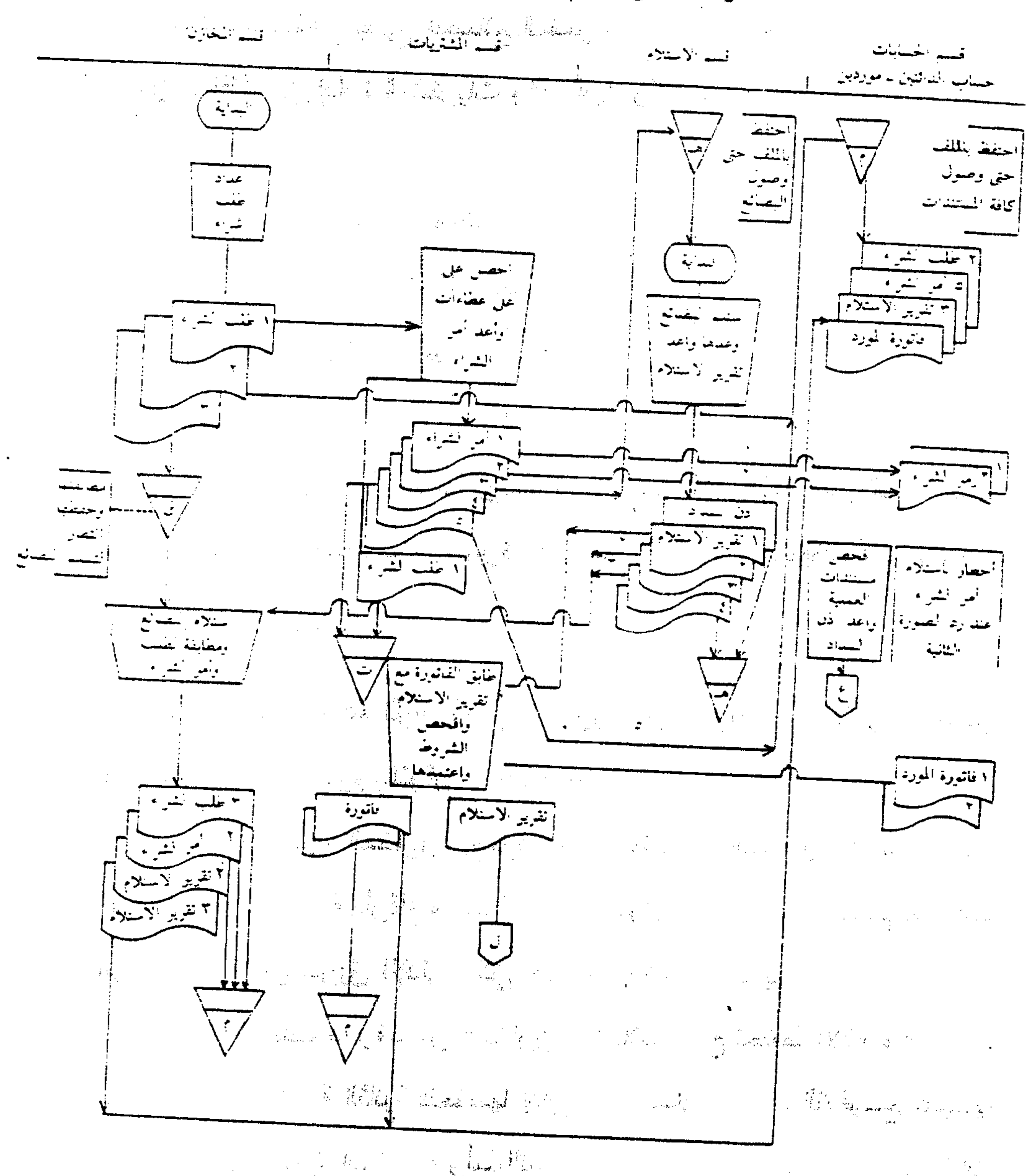
١- وظيفة الشراء :-

ويراعى فى أداء وظيفة المشتريات الإعتبارات التالية :-

- يجب ان يشمل الهيكل التنظيمى للمنشأة على إدارة مستقلة للمشتريات ، وتنحصر مسئوليتها فى سلطة شراء جميع المواد والتصريح بتأدية جميع الخدمات التى تتطلبها المنشأة .
- يجب الفصل التام بين وظائف الشراء والاستلام وإمساك السجلات الخاصة بالمخزون ، بحيث تخصص إدارة مستقلة لكل وظيفة من تلك الوظائف .
- يجب إستخدام أوامر شراء مرقمة بأرقام مسلسلة لجميع المشتريات ، ويتعين أن يتم إعتماد أوامر الشراء بالنسبة للكميات والأسعار والمورد .
- عند وجود مشتريات تزيد عن مبلغ معين يتطلب الامر الحصول على موافقة خاصة على مستوى إدارى معين .
- يتم إرسال أمر الشراء الى المورد ، وترسل صورة منه الى كل من قسم الإستلام والفحص وإدارة الحسابات وإدارة المخازن ، ويجب أن تكون الصورة المرسلة لقسم الإستلام والفحص خالية من الكميات حتى يتم التأكد من قيام موظفى ذلك القسم بحصر كميات البضاعة المستلمة فعلا .
- يفضل ألا يتم إصدار أوامر الشراء فى المنشأة الكبيرة إلا بعد إتخاذ إجراءات تضمن التأكد من الحاجة الى البنود المطلوبة ، والحصول على أسعار تنافسية من عدد من الموردين بالإضافة الى الحصول على موافقة مالية للأرتباط بالمستحقات المطلوبة .

شكل رقم(٣/١٠)

خريطة تدفق لنظام المشتريات والاستلام



ت = تسلسل بالتاريخ

ق = تسلسل رقمي

م = تسلسل برمز المورد

ع الى نظام المدفوعات النقدية

ل الى نظام المحاسبة عن المخزون

٢- وظيفة الأستلام والفحص :-

حيث يتم إستلام جميع البضائع المشتراة عن طريق قسم أو إدارة للإستلام تكون مستقلة عن إدارة المشتريات والمخازن والشحن ، وتكون مسئولة عما يأتى :-

- تحديد كميات البضائع المستلمة .
- إكتشاف أى بضاعة تالفة أو معيبة .
- أعداد تقرير إستلام وفحص .
- إرسال البضاعة المستلمة فورا الى إدارة المخازن .

وعادة ما يتم إرسال نسخة من تقرير الإستلام والفحص الى قسم المشتريات وقسم الحسابات وصورة الى قسم التكاليف ، ويحتفظ بأحد الصور.

٣- وظيفة التخزين :-

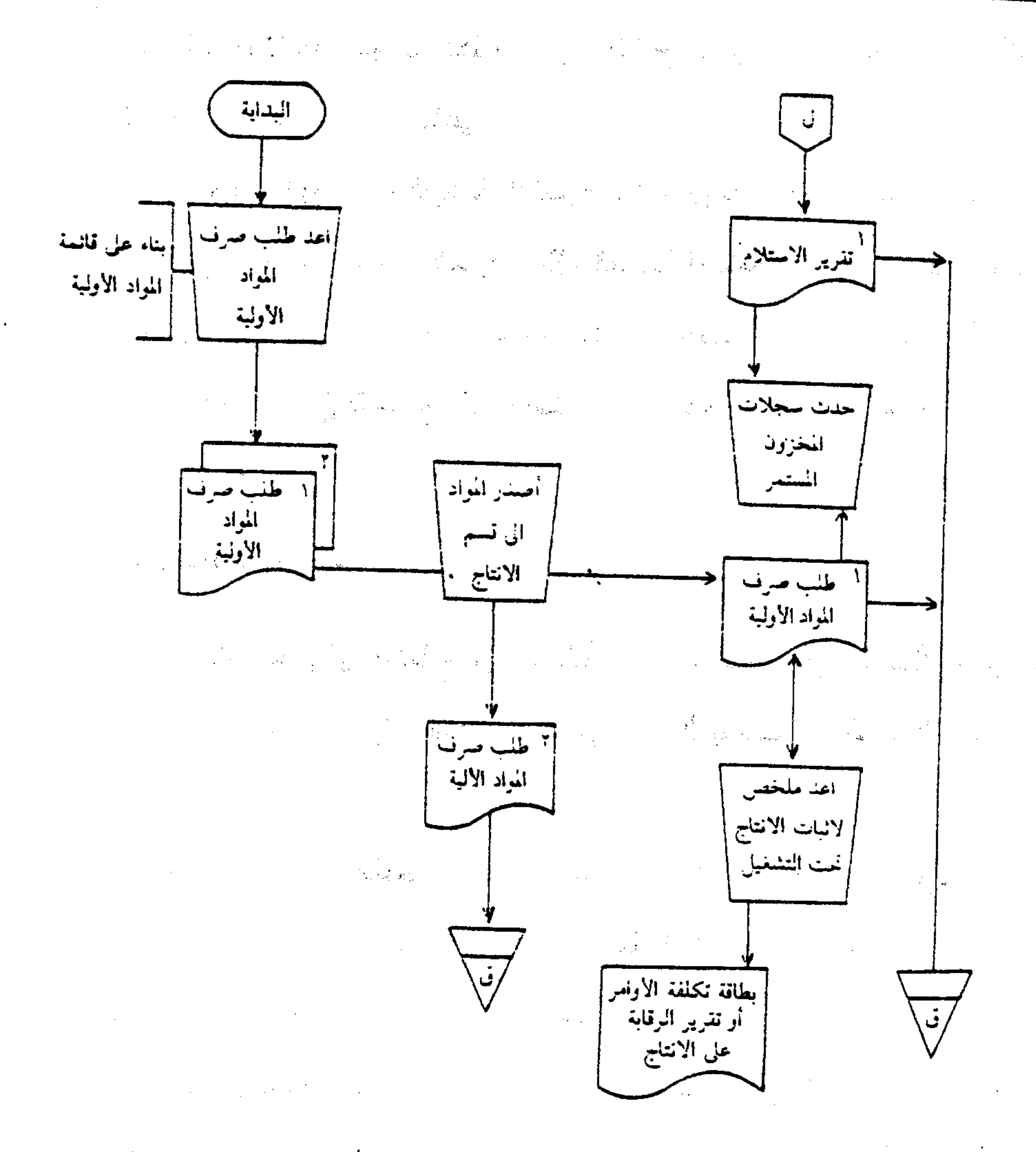
عند تسليم البضاعة الواردة الى المخازن تقوم إدارة المخازن بحصر كمياتها وفحصها وتقوم بالتوقيع والإستلام .

ويجب ألا تقوم إدارة المخازن بصرف أى بضاعة من المخازن إلا بموجب طلبات صرف مرقمة بأرقام مسلسلة مع الحصول على إيصال إستلام بضاعة من المخازن عن طريق الإدارة التى قامت بأستلامها وطلبها .

يتم إعداد طلب صرف من المخازن من ثلاثة نسخ تحتفظ الإدارة الطالبة بإحداها ، أما النسخة الثانية فتحفظها إدارة المخازن بعد التوقيع عليها بالإستلام من الإدارة الطالبة ، وأما النسخة الأخيرة فترسل الى قسم الحسابات بهدف توزيع التكلفة على حسابات التكاليف المختصة .

يوضح الشكل رقم (٣/١١) خريطة تدفق لنظام المحاسبة عن المخزون .

شكل رقم(١١/٣)
خريطة تدفق لنظام المحاسبة عن المخزون



٤- وظيفة التصنيع :-

تتحدد مسئولية المواد المنصرفة الى الإنتاج عن طريق عدد من المشرفين الذين يكونوا مسئولين عنها من لحظة تسليمها الى المصنع الى أن تصبح بضاعة تامة وتحول الى مخازن الإنتاج التام .

ويجب أن تكون هناك إجراءات فحص دورية بالرقابة الداخلية على العمليات الإنتاجية بهدف الكشف عن الإنتاج المعيب أو مواطن عدم الكفاية فى العمليات الإنتاجية والصناعية .

وتتطلب إجراءات الرقابة الداخلية أيضا أن يتم إخطار قسم الحسابات فورا بالإنتاج الذى تم إعتباره كنفاية خلال العملية الإنتاجية ، حتى يمكن تخفيض الإنتاج غير التام بتلك العمليات ، وعادة ما تخصص سجلات لتلك المواد ، كما أنها ينبغى أن تخضع لإجراءات رقابية دقيقة حيث عادة ما تكون لها قيمة بيعية هامة .

٥- وظيفة الشحن :-

لا يتم شحن أى بضائع من المنشأة إلا بعد التصريح بذلك من جهة مختصة ، وعادة ما يتم إصدار ذلك من قسم المبيعات فى شكل أمر بيع معتمد.

وتشمل وظيفة الشحن أيضا إعادة البضاعة المعيبة الى الموردين ، وفى تلك الحالة فإن التصريح بشحن تلك البضاعة الى المورد يأخذ شكل أخطار موقع من أحد المسئولين فى إدارة المشتريات .

ويتم إرسال نسخة من أمر البيع المعتمد الى إدارة المخازن لكى تصرح بخروج البضاعة وتسليمها الى قسم الشحن ، وتحتفظ إدارة الشحن بإحدى تلك

النسخ ، وترفق النسخة الثالثة بالبضاعة المرسلة الى العميل كإخطار بمحتويات الطرد .

وبعد تمام شحن البضاعة ترفق إدارة الشحن مع نسخة رابعة من أمر البيع المعتمد مستندات شحن البضاعة مثل بوليصة الشحن ، إيصالات شركات النقل ، وترسل تلك النسخة الرابعة مع جميع مرفقاتها الى الإدارة المختصة بإعداد فواتير البيع تستخدم كأساس لأعداد فاتورة البيع التى ترسل الى العميل.

٦- نظام محاسبة التكاليف :-

يجب وجود نظام لمحاسبة التكاليف بهدف تحديد تكلفة المواد المستخدمة فى الإنتاج ، وتكلفة عنصر العمل ، وتحديد تكلفة المخزون من الإنتاج غير التام والإنتاج التام .

ويتضمن ذلك النظام جميع السجلات والمستندات التى يحتاجها محاسب التكاليف للمحاسبة عن تكلفة المواد منذ دخولها الخط الإنتاجي واستمرارها فى العمليات الصناعية الى أن تخرج بضائع تامة الصنع .

ويهدف نظام محاسبة التكاليف أيضا إلى تجميع عنصر العمل والتكاليف الأخرى غير المباشرة التى تساهم فى تكلفة المخزون من الإنتاج غير التام والإنتاج التام ، وبذلك يعتبر نظام محاسبة التكاليف جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة على المخزون .

ويجب تحقيق الرقابة على القيم والأرقام التى ينتجها نظام التكاليف بواسطة حسابات إجمالية فى فى الأستاذ العام ، وحيث يتم الربط بين سجلات المصنع والحسابات الإجمالية فى الأستاذ العام عن طريق نظام لأوامر

الإنتاج، وطلبات صرف المواد ، وبطاقات وكشوف توزيـــع تلـــك العمـــل ، وكشوف توزيع المصروفات الصناعة غير المباشرة .

٦-نظام الجرد المستمر :-

تعتبر سجلات الجرد المستمر **Perpetual inventory System** جزءا مـهما من نظام الرقابة الداخلية ، حيث أنها تظهر فى كل وقت البضاعة الموجـــودة فى حوزة المنشأة ، ومن ثم فأنها تمد المنشأة بالمعلومـــات اللازمـــة لتحقيـــق الكفاية فى تخطيط سياسات الشراء والبيع والإنتاج .

وحتى تحقق سجلات الجرد المستمر الغرض الرقابى المســـتهدف فأنـــه تمسك بالكميات والقيمة ، كما يجب أن يكون هناك حساب إجمـــالى لمراقبـــة المخزون فى الأستاذ العام ، كما يجب أن يتم المطابقة بين رصيـــد الحســـاب الإجمالى وأرصده الحسابات المستخرجة من سجلات المخزون الفرعية مـــن وقت لاخر ، كما يجب أيضا تسوية رصيد الحســـاب الإجمـــالى والســـجلات الفرعية لتتطابق مع نتائج الجرد الفعلى بصفة مستمرة .

٧- المدفوعات النقدية :-

يجب أن يتم التصديق على المدفوعات النقدية وتنفيذها عن طريق مسئول مختص ، وهو مستقل عن قسمى الشراء والتسجيل .

ويجب أن يتم التحقق من صحة القيمة فى السجلات ، فبعد ورود الفواتـــير إلى إدارة الحسابات مرفقا بها صوره محضر الفحص وأذون التسليم ، تتحقـــق إدارة الحسابات من دورة الشراء والتأكد من توقيعات الموظفين المختصين فى كل مرحلة حسب ما تقدم .

ويقوم موظف مختص بمراجعة التصريحات والعمليات الحسابية لكل فاتورة ، ويقوم بعد ذلك بالتوقيع بما يفيد مراجعتها ، ويتم قيد كل فاتورة مشتريات على الحساب بدفتر يومية المشتريات ثم ترحل إلى الحساب الشخصي للمورد أول بأول .

وعادة ما يقوم المراجع بأستخدام قائمة استقصاء للتعرف على دورة المدفوعات النقدية وتحديد مواطن القوة أو الضعف فيها ، يوضح الشكل رقم (١٢/٣) نموذج لاستقصاء عن الرقابة الداخلية لسداد حسابات الدائنين .

شكل رقم (١٢/٣)

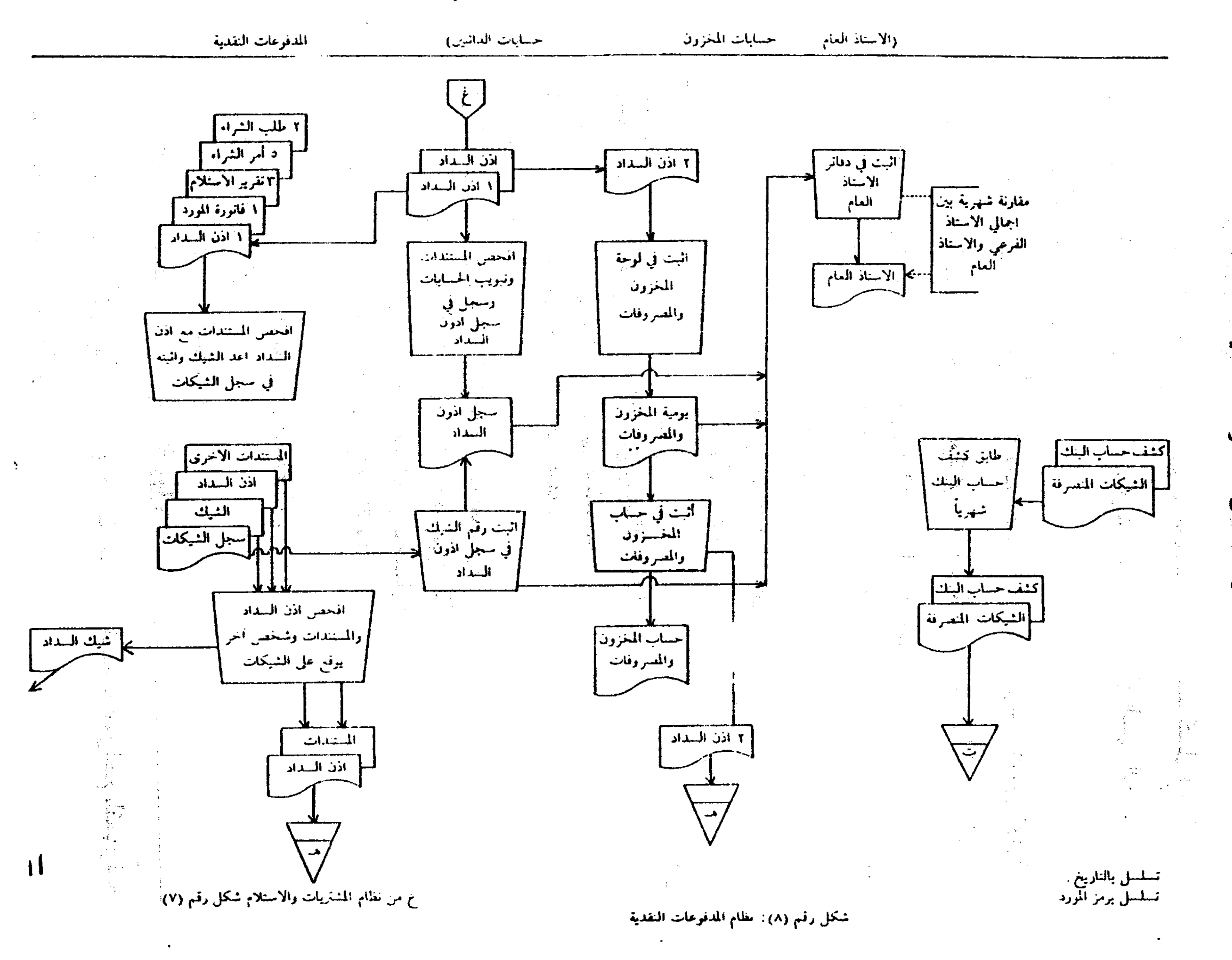
استقصاء الرقابة الداخلية على

سداد حسابات الدائنين

	نعم	لا	ملاحظات
١-هل لا يدخل في مهام المختص بإمساك سجلات حسابات الدائنين في الأستاذ الفرعي مسئوليات :-			
أ- أعداد المستندات اللازمه لسداد المستحقات ؟			
ب-اصدار شيكات ؟			
جـ-تداول أى مقبوضات نقدية بعد تسجيلها بالدفاتر ؟			
٢-هل يتم مطابقة المدفوعات المسجلة بالدفاتر مع الجانب الدائن من حسابات الدائنين ؟ هل يتم التحقق من صحة ارصده حسابات الدائنين بواسطة مختص غير مسئولا عن :-			
أ- أعداد المستندات اللازمة لسداد المستحقات ؟			
ب- أصدار الشيكات ؟			
جـ-تداول الشيكات الموقع عليها ؟			
د - تداول المقبوضات النقدية بعد تسجيلها بالدفاتر ؟			

كما يوضح الشكل رقم (١٣/٣) خريطة تدفق يستخدمها المراجع للتعرف على نظام المدفوعات النقدية .

شكل رقم(١٣/٣)
خريطة تدفق للمدفوعات النقدية



٤/٢/٣ تحديد أنواع الأخطاء والمخالفات الجوهرية والإجراءات الرقابية المقررة لمنع حدوثها أو إكتشافها :

يهدف المراجع من فحص وتقييم تكلفة المبيعات إلى التعرف على أساليب الرقابة التى يمكن الإعتماد عليها لتحديد وطبيعة وترتيب ونظام الإختبارات الأساسية ، بالإضافة إلى تحديد مواطن ضعف النظام التى يجب إبلاغها على المنشأة .

ويجب على المراجع أن يركز إهتمامه على تلك الإجراءات الرقابية الهامة Material controls التى قد يؤدى عدم توافرها إلى حدوث أخطاء جوهرية فى أرصده حسابات نظام تكاليف المبيعات ، وفيما يلى مناقشة لابرز تلك الإجراءات الرقابية حسب إرتباطها بوظائف الرقابة المحاسبية على نظام تكاليف المبيعات والمخزون والمشتريات والمدفوعات النقدية بالإضافة إلى الأجور .

١/٤/٢/٣ الإجراءات الرقابية الداخلية لوظائف المبادلة :-

تتطلب وظائف المبادلة توافر أساليب رقابية من شأنها الرقابة ضد دفع إلتزمات غير حقيقية أو غير صحيحة.

وفيما يلى إجراءات الرقابة الداخلية على الوظائف الفرعية المرتبطة بوظائف المبادلة مصحوبة بالأخطاء الجوهرية المحتملة فى ظل عدم وجود تلك الإجراءات الرقابية .

١- وظيفة تنفيذ أوامر الشراء :

أ - الإجراءات الرقابية الداخلية :-

١- طلب شراء السلع والخدمات ويتطلب ذلك :

- استخدام نماذج تحديد كمية الطلب الاقتصادية على عناصر المخزون .
- استخدام نماذج مرقمة للصرف من المستودعات .

٢-أمر شراء السلع والخدمات ويتطلب :-

- استخدام نماذج أوامر شراء مسلسلة .
- اتباع نظام المناقصات بين الموردين للحصول على أفضل الاسعار .
- إعتماد الاسعار بمعرفة مسئول قبل التنفيذ .

ب- الأخطاء أو المخالفات المحتملة :-

عمليات لا يتوافر لها الصحه أو القانونية مثل :-

- شراء بضائع غير مطلوبة .
- تكرار شراء نفس البضائع .

عمليات لا يتوافر لها الصحه والقانونية مثل :-

- عدم وجود سجلات عن السلع والخدمات تحت الطلب .
- الشراء باسعار مرتفعة .

٣- وظيفة استلام السلع والخدمات :

أ - الإجراءات الرقابية الداخلية :-

- استخدام تقارير استلام مسلسلة الارقام .
- الفصل بين وظائف والشراء واستلام البضائع .
- تنفيذ عمليات الشراء من خلال أجراءات معتمدة .

- فحص وعد البضائع عند إستلامها بواسطة قسم الإستلام مع إرسال صورة تقرير استلام إلى قسم المشتريات .

ب- الأخطاء أو المخالفات المحتملة :-

عمليات لايتوافر لها الصحه أو الشرعية مثل :-

- سداد قيمة مشتريات لم يتم استلامها .
- تسليم المشتريات فى أماكن غير مصرح بها وسرقتها .
- تسجيل المشتريات فى فترات خطأ .
- استلام بضاعة رديئة الجودة أو كميات غير صحيحة .

٣- وظيفة سداد حسابات الدائنين :

أ - الإجراءات الرقابية الداخلية :-

- التحقق من صحه القيمة بالسجلات .
- استخدام المجاميع الرقابية فى عمليات الترحيل مع مطابقة اجمالى حسابات الأستاذ الفرعى مع أرصده الأستاذ العام .
- الفصل بين وظائف الحسابات واعداد الشيكات والتوقيع عليها .
- استخدام نماذج سداد معتمدة ومؤشرة بمستندات كاملة عند أعداد الشيكات.

ب- الأخطاء أو المخالفات المحتملة :-

- الخطأ فى حساب قيمة العمليات .
- عدم صحة تسجيل حسابات الدائنين والمدفوعات .
- عمليات لا يتوافر لها الصحة أو الشرعية سواء فى التلاعب فى المدفوعات النقدية أو أعاده تقديم مستندات لعملية و أخرى لصرف قيمتها .

٤- وظيفة تخزين وتسجيل المخزون فى سجلات الرقابة على المخازن :

أ - الإجراءات الرقابية الداخلية :-

- اعداد مستندات الإستلام والصرف .
- طلب مستندات عمليات بضاعة الأمانة .
- الرقابة الفعالة على بضاعة الأمانة لدى الغير.

ب- الأخطاء أو المخالفات المحتملة :-

- خطأ فى حساب قيمة العملية سواء نقص أو خطأ فى سجلات تداول المخزون .
- سرقة المخزون .
- الرقابة غير الفعالة على بضاعة الأمانة التى لدى العميل أو الغير .

٥- وظيفة شحن البضائع :

أ - الإجراءات الرقابية الداخلية :-

- الفحص الدورى بواسطة مختص للمخزون المتقادم أو بطئ الحركة .

ب- الأخطاء أو المخالفات المحتملة :-

- سجلات غير سليمة بسبب التقادم أو زيادة المخزون بطئ الحركة .

٢/٤/٢/٣ الإجراءات الرقابية لوظائف معالجة البيانات :-

فيما يلى الإجراءات الرقابية لوظيفة معالجة البيانات وتسجيل المشتريات ، وتسجيل المدفوعات ، وتسجيل مردودات المشتريات وتسجيل صرف المواد الأولية إلى المصانع ، مع الإشارة إلى الأخطاء أو المخالفات التى يمكن أن تحدث فى حالة غياب أو ضعف تلك الإجراءات الرقابية .

١- وظيفة تسجيل المشتريات :

أ - الإجراءات الرقابية الداخلية :-

- استخدام طلب أوامر شراء وتقارير استلام مسلسله الأرقام وإرسال صور تلك المستندات إلى قسم الحسابات .
- اعتماد قسم حسابات الدائنين أذون السداد قبل إصدار الشيكات .
- فحص فواتير المشتريات ومراجعتها .
- مطابقة الفواتير مع مستنداتها .
- اعتماد توزيع قيمة الفاتورة على حسابات الأستاذ المختلفة .
- فحص توزيع قيمة أذون المصروفات المستحقة على حسابات الأستاذ .
- مطابقة إجمالى الدائنين بالأستاذ الفرعى مع حسابات الرقابة بالأستاذ العام .
- الفصل بين وظائف المحاسبة والشراء والأستلام .

ب- الأخطاء أو المخالفات المحتملة :-

- خطأ تقويم وتبويب وتلخيص العمليات سواء تسجيل العملية فى فترة خطا أو عدم المحاسبة عن البضاعة المستلمة .
- تسجيل عمليات وهمية عن طريق تسجيل مشتريات سلع أو خدمات لم تطلب أو تشترى أو تستلم .
- تسجيل عمليات غير مسجلة أو تم تقديمها بالخطأ مثل عدم تسجيل مشتريات أو تسجيلها بقيمة خطا .

٢- وظيفة تسجيل المدفوعات :

أ - الإجراءات الرقابية الداخلية :-

- استخدام أذون دفع مسلسلة الأرقام لأعداد الشيكات .
- سداد كافه المدفوعات بشيكات .
- فحص تسلسل أرقام الشيكات المنصرفة عند عمل تسوية حسابات البنك .
- تسوية حسابات البنوك شهريا بواسطة شخص أخر غير المسئول عن النقدية أو الحسابات .
- فحص المستندات قبل توقيع المختص على الشيكات .

ب- الأخطاء أو المخالفات المحتملة :-

- عمليات وهمية مثل الخطأ فى تسجيل المدفوعات .
- عمليات لا يتوافر لها الشرعية أو غير مسجلة .

٣- وظيفة تسجيل مردودات المشتريات :

أ - الإجراءات الرقابية الداخلية :-

- اعتماد المردودات عن طريق مسئول .
- مسئولية قسم الأستلام عن رد البضائع إلى المورد .
- أخطار قسم حسابات الدائنين بكافة المردودات .

ب- الأخطاء أو المخالفات المحتملة :-

- عمليات وهمية أو غير مسجلة مثل السهو فى تسجيل المردودات أو الخطأ فى تسجيلها .

٤- وظيفة تسجيل صرف المواد الأولية إلى المصانع :

أ - الإجراءات الرقابية الداخلية :-

- اتباع إجراءات خاصة للمحاسبة عن المخزون تشتمل على مستندات الشراء والصرف لمصانع .

- الإثبات فى سجلات المخزون المستمر من واقع تقارير الأستلام وقـــائم صرف المواد .
- الجرد المفاجيء للكميات المخزون ومقارنة علـــى ســجلات المخـــزون المشهر .

ب- الأخطاء أو المخالفات المحتملة :-

- عمليات غير صحيحة أو مقومه أو مبوبة أو ملخـــص بياناتـــها بشــكل خاطئ مثل عدم تسجيل المشتريات أو المواد المستخدمة فى الإنتـــاج أو تسجيلها بالخطأ .

٣/٤/٢/٣ الإجراءات الرقابية على وظائف حماية المخزون السجلات :-

فيما يلى الإجراءات الرقابية لوظائف حماية المخزون، وأنواع الأخطاء أو المخالفات التى يمكن حدوثها فى حالة غياب أو ضعف تلك الأساليب الرقابية.

١- وظيفة الأحتفاظ بالمخزون :

أ - الإجراءات الرقابية الداخلية :-

- استخدام أماكن ومعدات جيده لتداول المخـــزون لحمايتـــه مـــن التلـــف والضياع.
- تعيين موظف مسئول عن الحماية المادية وتداول كل مجموعة من بنـــود المخزون .
- جرد المخزون دوريا بواسطة فريق من الموظفين مستقلين عن المسئولين بالمخازن .
- الفحص المفاجئ للمخزون بعد جرده بواسطة موظف مختص .
- استخدام نظام المخزون المستمر .

– تسوية وبحث الأختلافات بين سجلات المخزون والجرد الفعل .

ب- الأخطاء أو المخالفات المحتملة :-

– سوء تداول المخزون والضياع والتلف .

٤/٤/٢/٣ الإجراءات الرقابية على وظائف الأجور :-

فيما يلى الإجراءات الرقابية الخاصة بوظائف المبادلة والمعالجة ولحماية الحسابات الأجور ، والأخطاء والمخالفات المحتملة التى يمكن أن توجد فى حالة ضعف أو غياب تلك الإجراءات المقررة :-

١- وظيفة تعيين وإنهاء خدمات- العاملين واعتماد معدلات الأجور والأستقطاعات :

أ – الإجراءات الرقابية الداخلية :-

١- وجود قسم خاص لشئون الأفراد بحيث تكون مسئوليته تولى التوصيف الوظيفى واعتماد التعيين الجديد ، وإنهاء الخدمة ، وتغيير المعدلات والاستقطاعات .

٢- تحديد أقسام التشغيل لاحتياجاتها من العاملين .

٣-أعداد مستندات بكافه بيانات الأجور تحفظ فى ملفات الأفراد .

٤- تتبع أسماء الأفراد بكشوف الأجور ومطابقتها مع سجلات قسم الأفراد للتأكد انهم مازالوا فى العمل .

٥- استخدام ساعة تسجيل الوقت وبطاقات الوقت.

ب- الأخطاء أو المخالفات المحتملة :-

– عمليات خطا و لا يتوافر لها الشرعية .

– تعيين عاملين غير مرخص بهم .

– تسجيل عاملين وهميين.

- دفع قيم أجور بالخطأ .

٢- وظيفة تسجيل الوقت :

أ - الإجراءات الرقابية الداخلية :-

- اعتماد المشرفين لكافة ساعات العمل العادية و الإضافية و إشـــرافهم على تسجيل الوقت .

- أعداد بطاقات وقت الأوامر.

- مطابقة بيانات وقت الأوامر وتقارير الوقت على ساعات العمل .

ب- الأخطاء أو المخالفات المحتملة :-

- عمليات لا يتوافر لها الصحة او الشرعية .

- تحريف سجلات الوقت .

٣- وظيفة تحديد الأجور :

أ - الإجراءات الرقابية الداخلية :-

- فصل واجبات تحديد الأجور وتسجيل الوقت .

- اعتماد ومعدلات الأجور وساعات العمل .

ب- الأخطاء أو المخالفات المحتملة :-

- عمليات مسجلة بالخطأ أو لايتوافر لها الصحه أو الشرعية .

-أدراج عاملين وهميين بواسطة الموظف المسئول عـــن أعـــداد كشـــوف الأجور .

- استخدام معدلات أجور غير صحيحة .

٤- وظيفة دفع الأجور والمستحقات :

أ - الإجراءات الرقابية الداخلية :-

- مراجعة الشيكات المصدرة على سجلات الأجور .
- تحديد أسماء العاملين الموزع عليهم الأجور هويتهم.
- أعداد أقرار ضريبية المرتبات .
- متابعة الأجور التى لم سيتقدم أصحابها لصرفها.

ب- الأخطاء أو المخالفات المحتملة :-

- عمليات بقيمة خطأ
- عمليات لا يتوافر لها الصحة أو الشرعية .
- عمليات لم تسجل فى وقتها مثل التأخر فى سداد الضريبة .
- عمليات مسجلة بالخطأ .
- عدم مناسبة الرقابة على الأجور التى لم يتقدم أصحابها لصرفها .

٥/٢/٣ إختبارات الإلتزام بإجراءات الرقابة الداخلية على نظام تكاليف المبيعات والمشتريات والمخزون والمدفوعات النقدية :

يتم تحديد وفحص إجراءات الرقابة الداخلية عن طريق قوائم الإستقصاء وخرائط التدفق وعمل الإستفسارات اللازمة ، ويقوم المراجع بتوثيق تلك الأساليب ، وبعد ذلك يقوم المراجع بعمل الإختبارات اللازمة بهدف تحديد مدى التزام العاملين بتعليمات وإجراءات الرقابة المقررة والتى تساعد على منع أو اكتشاف أى أخطاء أو مخالفات جوهرية .

وتساعد إختبارات الإلتزام المراجع فى إبداء راية ، ويعتمد المراجع فى ذلك من خلال ومراقبته العاملين خلال تأديتهم لوظائفهم وذلك فى الإجراءات الرقابية التى من غير المستطاع أن يحصل فيها على أدلة مستنديه ، على سبيل المثال تحديد مدى الإلتزام بسياسات فصل المسئوليات من العاملين .

ولذلك فأن تلك الأساليب الرقابية يتم إختبارها عن طريق الاستفسار أو الملاحظة ، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى يعتمد على أساليب رقابة أخرى (كأسلوب العينات) فى الحصول على أدله مستندية لأختبارات الإلتزام ، ويتم ذلك من خلال إجراءات برنامج مراجعة خاص بإختبار عمليات نظام المخزون وتكلفة المبيعات والمدفوعات النقدية الموضح فى الشكل رقم (١٤/٣) .

شكل أيضاحى رقم (١٤/٣)

برنامج مراجعة لاختبار عمليات تكلفة المبيعات والمخزون والمدفوعات

١- فحص عينة من مجموعة طلبات الشراء والتحقق من تسلسل أرقامها ، وتتبع العينة خلال النظام حتى يتم إثباتها بدفتر الأستاذ العام ، مع مطابقة طلبات الشراء مع أوامر الشراء وتقارير الإستلام وفواتير الموردين والتحقق من توقيع رئيس المخازن على طلبات الشراء .

٢- تحقق المراجع من عينة من تسلسل أرقام أوامر الشراء ، وفحص الكميات مستنديا مع طلبات الشراء التى يصدرها قسم المخازن ، مع التحقق من توقيع المختص بالمشتريات على أمر الشراء .

٣- تحقق المراجع من تسلسل أرقام تقارير الإستلام عن طريق إختبار عينة منها ، والفحص المستندى لأوامر وطلبات الشراء ، ومطابقة الكميات المتسلمة والمودعة بالمخزون بالكميات المطلوبة وصدر عنها أمر الشراء، مع تتبعها إلى فواتير الموردين وإلى سجل أذون السداد المستحقة.

أما بخصوص مردودات المبيعات والمسموحات فيتم التأكد من صحة تسجيلها بالدفاتر . مع تتبع إثبات الكميات فى سجلات نظام المخزون المستمر.

٤- إختبار عينة من فواتير الموردين فى ملف أذون السداد المستحقة والتحقق من:-

- توقيع مسئول المشتريات بالإعتماد .

- إعادة حساب قيمة الفواتير.
- تتبع أسعار الفاتورة إلى قائمة الأسعار ، ومقارنة الكميات مع تقرير الإستلام وأمر الشراء .

٥- إختبار عينة من بنود يومية المشتريات والمصروفات وإجراء الأتى .
- الفحص المستندى لطلب وأمر الشراء وتقارير الإستلام وفاتورة المورد .
- تتبع التسجيل فى حسابات المخزون والدائنين بالأستاذ الفرعى .
- مطابقة دفتر الأستاذ العام مع الأستاذ الفرعى .

٦-إختبار عينة من أذون السداد المستحق وأجراء التالى :-
- التأكد من توقيع إعتماد صحة القيمة وتبويب الحسابات ، وكذلك أعاده حسابها بالقيمة والمجاميع .
- مطابقة أرقام الشيكات المنصرفة مع محتويات كل من سجل الأذون وسجل الشيكات والتحقق من ختم إلغاء المستندات المرفقة بأذون السداد المدفوعة.

٧- إختبار المراجع عينة من محتويات سجل أذون السداد ، والقيام بالاتى :-
- الفحص المستندى لأذون السداد المدفوعة على سجل الأذون والشيكات المنصرفة .
- جمع سجل أذون سداد فترات معينة وتتبع الترحيل إلى الأستاذ العام والفرعى.

٨- إختبار المراجع عينة من عناصر سجل الشيكات واجراء الاتى:-
- الفحص المستندى للشيكات المنصرفة وأذون السداد المدفوعة والمستندات المرفقة بها .
- اختيار عينه من أذون السداد المدفوعة والتأكد من إلغاء المستندات المرفقة بها .
- جمع سجل الشيكات عن فترات معينة وتتبع ترحيل المجموع إلى حسابات الأستاذ العام .

٩- إختبار عينة من فواتير المبيعات ومطابقتها مع الجانب الدائن من حساب مخزون الإنتاج التام .

١٠- إختبار عينة من عناصر سجل المخزون المستمر ، وإجراء الفحص المستندى للجانب المدين مع تقارير الإستلام وكذلك الجانب الدائن مع قسائم صرف المواد .

١١- إختبار مجموعات من عناصر المخزون والدائنين وتكلفة المبيعات والمدفوعات النقدية وفحصها مستنديا مع اليوميات الخاصة لكل منها .

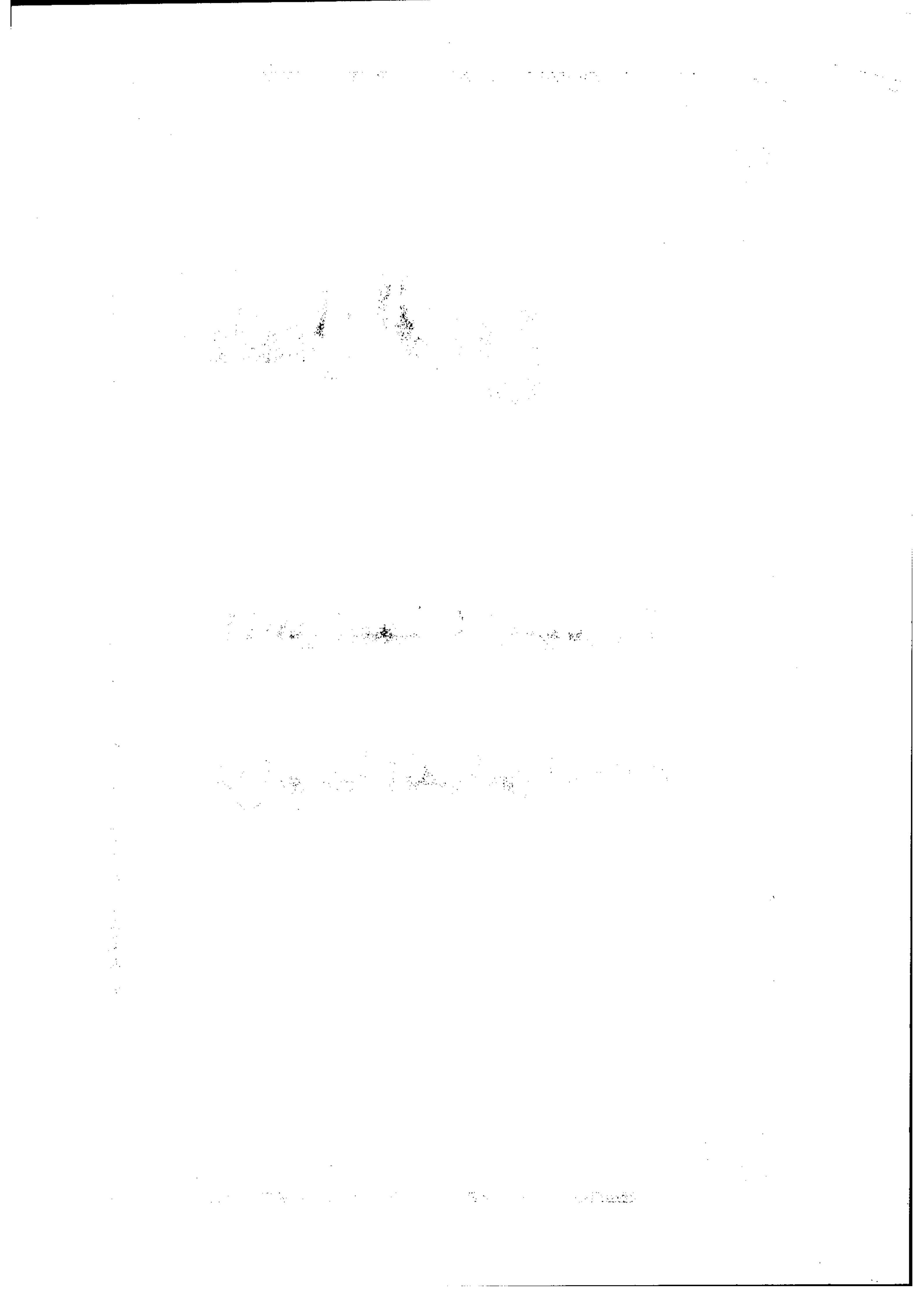
١٢- إختبار مجموعات من عناصر حسابات الأستاذ الفرعي وفحصها مستنديا مع اليوميات الخاصة المخزون والمشتريات والمدفوعات النقدية وما إلى ذلك .

ويتعين الإشارة الى أنه يجب على المراجع الإهتمام بتكرار حدوث الإنحرافات عن أساليب الرقابة والتعرف على أسبابها ، حيث أن كثرة التكرار قد يؤدى إلى عدم إعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية فى إتخاذ قراره بشأن تحديد نطاق الإختبارات الأساسية ، والعكس صحيح إذا ما انخفضت تكرارية الإنحراف فى تطبيق أساليب الرقابة الداخلية .

الفصل الرابع

المتطلبات الأساسية

لمراجعة القوائم المالية



الفصل الرابع

المتطلبات الأساسية لمراجعة القوائم المالية

The Basic Requirements of Auditing Financial Statements

مقدمـــه

تبدأ خطوات جمع ادله الإثبات بفحص نظم الرقابة الداخلية واختبـــارات التحقق من الالتزام بتطبيقها ، من ثم يتم أجراء أختبارات التحقـــق الأساســية لأرصدة الحسابات ، وقد يتم البدء بأداء الاختبارات الأساسية للعمليات الماليــة والأرصدة قبل تاريخ أعداد القوائم المالية عندما يصل المراجع إلـــى قناعـــة بخصوص كفاية نظام الرقابة الداخلية.

ويبدأ عاده العمل الميدانى النهائى للمراجعة فوراً بعد أقفال دفاتر المنشـــأة أى بعد ثلاثة أو أربعة أسابيع من نهاية السنة المالية ، حيث يتم تحديد طبيعـــة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية النهائية الواجب أدائـــها ، وتشـــمل تلـــك الاختبارات كل من الفحص التحليلى النـــهائى للقوائـــم الماليـــة Analytical Review والاختبارات التفصيلية للأرصدة Test oF Details ، ويتـــم تطبيـــق الاختبارات الأساسية على كل من الفترة موضوع المراجعة فضلاً عن الفـــترة التالية على تاريخ الميزانية ، وحتى أخر أيام العمل الميدانى (تاريخ أعـــداد تقرير المراجعة) ، فكجزء من برنامج المراجعة يتعيـــن فحـــص ومراجعـــة الأحداث والعمليات المالية للعميل ما بين نهاية السنة المالية موضوع المراجعة

وتاريخ إتمام العمل الميدانى للمراجعة ، تلك الأحداث والعمليات هى ما يطلق عليها بمراجعة الأحداث اللاحقة أو التالية على تاريخ الميزانية **Subsequent Events** .

وعاده ما يقوم مكتب المحاسب القانونى بإرسال خطاب إلى الشركة محل المراجعة عند قرب نهاية السنة المالية محل الفحص ، حيث يوضح به المتطلبات الرئيسية لمراجعة القوائم المالية سواء فيما يتعلق بالأصول الثابتة أو ما يختص بجرد تقييم المخزون ، أو ما يرتبط بجرد الخزينة وحسابات البنوك وأوراق القبض وخطاب الضمان والتأمينات لدى الغير أو الحسابات الشخصية أو الاستثمارات ، أو الموقف الضريبى بالإضافة إلى مرفقات القوائم المالية ، بجانب أية أمور أخرى مثل موقف القضايا ، وأخيرا خطاب تمثيل أو شهادة من الإدارة .

تأسيسا على ما تقدم يمكن تقسيم هذا الفصل إلى الموضوعات التالية :-

١/٤ إطار إجراءات المراجعة قبل وعند وبعد تاريخ القوائم المالية .

٢/٤ عناصر متطلبات مراجعة القوائم المالية .

٣/٤ خطاب تمثيل الإدارة .

٤/٤ مراجعة الأرصدة الأفتتاحية طبقاً لمعايير المراجعة الدولية .

٤/١ إطار إجراءات المراجعة قبل وعند وبعد تاريخ القوائم المالية

فى ضوء دراسة المراجع وتقييمه لنظم الرقابة الداخلية لعمليات وأنشطة المنشأة ، وبناء على أختبارات الالتزام بتطبيق تلك النظم ، يقوم المراجع الخارجى بأجراء أختبارات التحقق الأساسية **Substantive Tests** على العمليات والأرصدة ، والتى تتضمن أجراء فحص تحليلى وأختبارات تفاصيل لتلك العمليات والأرصدة أو بعبارة أخرى أختبارات التأكيدات الواردة بالقوائم المالية ، وهى عبارة عن بيانات مقدمة من الإدارة وتكون جزء من مفردات تلك القوائم ، ويمكن تصنيف تلك التأكيدات **Assertions** إلى تأكيدات الوجود أو الحدوث ، والشمول ، والحقوق الالتزامات ، والتقويم أو التوزيع بالإضافة إلى العرض والإفصاح .

وعند حصول المراجع على ادله إثبات لتأييد التأكيدات الواردة بالقوائم المالية فأنه يتوصل إلى أهداف مراجعة محدده فى ضوء تلك التأكيدات ، وعند أجراء أحد أختبارات تحقيق العمليات والأرصدة لتحقيق أهداف المراجعة التى توصل إليها ، فأن المراجع يأخذ فى حسبانه مدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية كما سبق الإشارة ، وتشمل اعتبارات طبيعة ودرجة أهمية البنود التى سيتم أختبارها ، وأنواع ادله الإثبات المتاحة ودرجة إقناعها وطبيعة هدف المراجعة المطلوب تحقيقه .

ولا شك أن طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التى يجب على المراجع القيام بها فى عملية مراجعة معينة هى مسألة تخضع لتقديره المهنى طبقاً لظروف الحالة ، ورغما عن ذلك فأن الإجراءات التى تم أختبارها يجب أن تكون كافية لتحقيق أهداف المراجعة التى تم التوصل إليها ، ويجب أن تكون

الادله التى تم الحصول عليها كافيه لتمكين المراجع من التوصل إلـــى نتـــائج حول صحة التأكيدات عن مفردات وعناصر القوائم المالية .

وعموماً تشمل إجراءات أختبارات التحقق الأساسية عده خطوات تمثـــل غالبية الأعمال المهنية للمراجع وهى (١) إجراءات المراجعـــة الدوريـــة (٢) إجراءات الجرد والأشراف عليها (٣) إجراءات مراجعه القوائم المالية (قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية) . وتتم تلك الإجـــراءات قبل وعند وبعد تاريخ أقفال تلك القوائم وفيما يلى أيجاز لتلك الإجراءات:-

١-إجراءات مراجعة عمليات الو حده وأنشطتها :

وتتضمن بصفة عامة إجراءات مراجعة العمليات النقدية أو المقبوضـــات والمدفوعات ، إجراءات مراجعة الإيرادات وتكـــاليف المبيعـــات وحســـاباتها المرتبطة (المدينين ، المدفوعات والمقبوضات النقدية ، المخزون ،الأجور) ، إجراءات مراجعة عناصر الإيرادات والمصروفـــات الأخـــرى ، إجـــراءات مراجعة السلف المستديمة والعهد النقدية ، إجراءات مراجعة المخازن.

ب – إجراءات الجرد والأشراف عليه :

حيث يتم الأشراف على جرد أصول الشركة والمخزون ويتم ذلـــك فـــى تاريخ القوائم المالية ، وتجدر الإشارة إلى أن هناك عديد من الإجراءات التـــى يجب أتباعها فى جرد وتقييم المخزون .

١-جرد وتقييم المخزون .

٢-جرد الخزائن .

جـ- إجراءات مراجعة القوائم المالية :

حيث يتم مراجعة والتحقق من بنود وعناصر قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة التدفقات فى ضوء متطلبات معايير المحاسبة المصرية والدولية .

وعند إتمام العمل الميدانى النهائى لعملية المراجعة يراعى أن يقدم المراجع الخارجى إلى المنشأة بيان يوضح فيه متطلبات المراجعة النهائية ، والتى يتعين على الشركة توفيرها حتى يتسنى له القيام بإجراءات التحقق الأساسية التى تكون الأساس فى إبداء الراى فى تقرير المراجعة.

ويتم تحديد تلك المتطلبات الخاصة بالمراجعة عن الفترة المالية محل المراجعة عن طريق خطاب يوجه مكتب المراجعة إلى المنشأة .

٢/٤ مكونات متطلبات مراجعة القوائم المالية

بمناسبة قرب أنتهاء السنة المالية يقوم مكتب المحاسبة والمراجعة القانونى بإرسال خطاب يوضح به المتطلبات الرئيسية لمراجعة القوائم المالية للشركة ، على أساس أن تقوم الشركة بالوفاء بتلك المتطلبات وإتاحتها للمراجع حتى يتسنى له القيام بأختبارات التحقق الأساسية طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها يوضح الشكل رقم (١/٤) مثالاً لذلك الخطاب .

شكل (٤/١)

مثالا لخطاب المراجع لشركة موضحاً

متطلبات مراجعة القوائم المالية

القاهرة فى ١٥ أكتوبر ٢٠٠٠

السيد الأستاذ /

شركة

تحية طيبة وبعد ،

بالإشارة إلى اجتماعنا فى .... لمناقشة خطة العمل وتوقيت إعداد ومراجعة القوائم المالية أتشرف أن أرفق لسيادتكم المتطلبات الرئيسية بشأن مراجعة القوائم المالية (قائمة المركز المالى قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية) .

وتفضلوا بقبول فائق الأحترام ،،،

وتتمثل مكونات تلك المتطلبات فيما يأتى :-

١- فيما يختص بأصول الثابتة :

١- جرد الآلات والمعدات والعدد والأدوات الخاصة بالشركة فى ميعاد غايته ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ .

٢- جرد السيارات ووسائل النقل والأنتقال الموجودة ضمن الأصول مع بيان رقم السيارة وأرقام الموتور والشاسية .

٣- جرد الأثاث والأدوات المكتبية مع ضرورة توصيف الأثاث والأدوات طبقاً لما هو وارد بفواتير الشراء .

٤- موافاة المراجع بنسخة من الأوامر الإدارية الخاصة بتواريـــخ ومواعيـد الجرد ، مع بيان تفصيلي بلجان الجرد على أن يتم البدء فى تشكيل لجـان فى وقت مبكر ، على أن يراعى فى ذلك أختيار العناصر التـــى يمكنـــها تفهم طبيعة عمليات الجرد وأستيعاب التعليمات الصادرة فى هذا الشأن .

٥- ضرورة الإسراع فى إجراء المطابقة بين الجرد الفعلى للأصول الثابتـــة وما هو مقيد بسجل الأصول الثابتة للشركة ، والقيام بحصر الفروق بيـــن الجرد الفعلى وما هو وارد بسجل الأصول الثابتة مع توضيح أسباب هـذه الفروق إذا وجدت مع اتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها .

٦- بعد الأنتهاء من عمليات الجرد الفعلى ومراجعتـــها بالشـــركة - ترســـل صورة من كشوف الجرد النهائية الى مراقب حسابات الشركة موقعاً عليها من المسئولين بالشركة .

مع رجاء أن ينص كذلك فى القرار أن لمراقبى الحســـابات أو ممثليـــهم الحق فى ملاحظة عمليات الجرد فى حالة تواجدهم ، ولذا يجب موافاة مكتـــب المحاسبة القانونى بنسخة من هذا القرار قبل البدء فى أعمال الجرد ، ويراعى أن يتم أعداد كشوف ومحضر الجرد من عده نسخ بحيث يمكن أحضار نســخة كاملة منه بعد الانتهاء من ذلك الجرد .

٢- فيما يتعلق بجرد وتقييم المخزون :-

يتم جرد المخزون فى ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٠ ويرجى قبل البـــدء فـــى عملية جرد المخزون موافاة المراجع بكشف معتمد ببيـــان جميـــع المخـــازن موضحاً به نوع المخزون لكل مخزن على حدة .

١- وتحقيقاً لأغراض جرد المخزون يتبع نفس الإجراءات المذكورة عند جرد الأصول الثابتة ، بعبارة أخرى يجب موافاة المراجع قبل البدء فى الجرد بوقت كافى بما يلى :-

أ) كشف معتمد بجميع مخازن الشركة على أن يوضح بالكشف بالتفصيل نوع المخزون ومكانة واسم أمين المخزن على أن يراعى عند إعداد كشوف الجرد أفراد كشوف مستقلة لكل مخزن على حدة .

ب) نسخة من الأوامر الإدارية الخاصة بتواريخ ومواعيد الجرد المحددة لكل مخزن ، وموافاة المراجع ببيان تفصيلى للجان الجرد موضحاً له مهمة كل لجنة وأسماء أعضائها ووظائفهم الأصلية - ويجب فرض الرقابة الفعالة على لجان الجرد لضمان إتمام عمليات الجرد على وجه الدقة وفى المواعيد المقررة .

٢- يرجى التنبيه على لجان الجرد بإثبات الحالة التى عليها المخزون وتصنيفه ما بين سليم ومعيب وذكر نوع العيب الموجود به ونسبة العيوب ، بحيث يمكن أخذها فى الاعتبار عند تقييم المخزون .

٣- بالنسبة للإنتاج غير التام يتعين قيام الشركة بالإجراءات اللازمة لتحديد ما تم عليها من أعمال ، والمرحلة التى وصلت إليها وذلك بواسطة الفنيين تمهيداً لتقييم هذا الإنتاج غير التام وفقاً لتكلفة المرحلة التى وصل إليها فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ .

٤- ضرورة الإسراع فى أجراء المطابقة بين أرصدة الجرد الفعلى والأرصدة الدفترية للمخزون ، وذلك فى وقت يسمح بدراسة أسباب فروق الجرد - أن وجدت والعمل على تسويتها بطريقة سليمة ، كما يرجى التنبيه بحصر الفروق فى الكميات بين أرصدة الجرد الفعلى والأرصدة الدفترية زيادة أو

نقصاً فى مذكرة تفصيلية مع توضيح أسباب هذه الفروق والطريقة التـــى أتبعت فى معالجتها .

٥- يراعى وجوب التمشى مع أسس تقييم المخزون التى طبقت فــــى الســنة السابقة ، وفى حالة وجود أية أختلافات فى أسس التقييم يذكر فى مذكـــرة تفصيلية مع توضيح أسباب الاختلاف .

٦- يجب أجراء المراجعة الداخلية بالشركة لكشوف جرد وتقييـــم المخــزون بمطابقة الكميات والأسعار ومراجعة العمليات الحسابية - مع التوقيع على تلك الكشوف بما يفيد ذلك .

٧- موافاة المراجع بشهادات من الغير والمتحفظ لديـــهم المخــزون فــى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ ، على أن توضح الكميات المخزنة لديها مع أهمية مطابقــة هذه الشهادات على السجلات المخزنية بالشركة ، وحصر الفـــروق - إن وجدت - وأتباع نفس الإجراءات السابقة بخصوص معالجة الفروق .

٨- بعد الأنتهاء من عمليات الجرد والتقييم ومراجعتها داخلياً- ترسل صـــورة إلى مكتب المحاسبة والمراجعة من كشوف الجرد النهائية بالكمية والقيمــة موقعاً عليها من المسئولين عن أعدادها ومعتمدة من السيد المدير المالى .

وفيما يلى نموذج يوضح فحص جرد مخزن حسب الشكل رقم (٢/٤)

مكتب دكتور أمين لطفى

محاسبون قانونيون ومستشارون

شكل رقم (٢/٤)

محضر جرد ....

أسم الشركة ....

أنه فى يوم .... الموافق .../.../.... وفى تمام الساعة......./...... تمت زيارة المخزن المذكور علية وذلك لملاحظة أعمال لجنة الجرد والتى تقوم بجرد محتويات هذا المخزن .

فى .../.../... وقد تمت الزيارة فى حضور السادة الاتى أسماؤهم :-

السيد/ .... أمين المخزن السيد / .... مندوب المكتب

السيد /................ السيد / ....

السيد/ .... السيد/ ....

هذا وقد أسفرت الزيارة عما يلى :-

مسلسل	رقم الصنف	الوحدة	اسم الصنف	جرد اللجنة	جرد الاختيار	الفروق		ملاحظات
						زيادة	عجز	

ملاحظات عامة

....

....

....

أمين المخزن أعضاء لجنة الجرد مندوب المكتب

٣- حسابات الشركة مع البنوك :

يجب أن تبادر الشركة بإرسال خطابات للبنوك التى تتعامل معها بغرض موافاة مكتب المراجعة راساً بشهادات توضح بها كافة حسابات الشركة لدى تلك البنوك ، وأرصدة تلك الحسابات فى ٣١ ديسمبر (حسابات جارية - ودائع لأجل - أوراق مالية - كمبيالات وشيكات تحت التحصيل ...)
على أن ترسل هذه الشهادات مباشرة إلى المراجع :-

ويراعى إرسال هذه الخطابات فى موعد غايته أول ديسمبر ٢٠٠٠ ، مع موافاة المراجع بصورة من تلك الخطابات المرسلة للبنوك ، وفيما يلى الشكل رقم(٣/٤) الذى يوضح مثالاً للخطاب الذى ترسله المنشأة إلى البنك للحصول على الشهادات المطلوبة .

ويجب أن تخطر الشركة البنوك قبل يوم .... بارسال تلك الشهادات ومتابعة ردود البنوك ، حيث لوحظ أن بعض البنوك لا ترسل كشوف حساباتها فى المواعيد المناسبة ، على أن تقدم الشركة بمطابقة محتويات صور الشهادات الواردة له مع سجلاته ، ومراجعة البنوك فى حالة وجود أى خلافات نتيجة تلك المطابقة مع مطالبتها بإرسال شهادات بعد تصحيحها مباشرة إلى مراقب الحسابات .

شكل (٣/٤)

خطاب للبنك للحصول على الشهادات المطلوبة

السادة بنك /

تحية طيبة وبعد ،،،

بمناسبة إنتهاء السنة المالية للشركة برجاء موافاة مراقب الحسابات الشركة مكتب .... عناية السيد الأستاذ/ .... الشريك المسئول عن المجموعة بشهادة توضح الاتى :

١- أرصدة الحسابات الدائنة طرفكم مع توضيح نوع العملة ونوع الحساب ، وتوضيح ما إذا كانت هذه الأرصدة مجمدة ولا يمكن التصرف فيها وتوضيح سبب ذلك .
٢- أرصدة الحسابات المدينة طرفكم مع توضيح نوع العملة وتوضيح ما إذا كانت هناك ضمانات مقابل هذه الأرصدة .
٣- أرصدة القروض طرفكم مع توضيح نوع العملة وأى ضمانات مقابل هذه القروض .
٤- كشف يوضح الأعتمادات المستنديه الناتجة والعطاءات النقدية المسددة مقابل هذه الأعتمادات ونوع العملة وتاريخ صلاحية الاعتمادات .
٥- كشف يوضح خطابات الضمان القائمة والغطاءات النقدية المسددة مقابل هذه الخطابات ونوع العملة وتاريخ صلاحية خطاب الضمان واسم المستفيد .
٦- كشف يوضح الشيكات والكمبيالات تحت التحصيل مع توضيح قيمتها واسم المدين والمبلغ وتاريخ الحق .
٧- كشف بأية رهونات للبنك على أموال الشركة .
٨- كشف يوضح التوقيعات المعتدة لدى البنك وحدود كل صاحب توقيع .

وتفضلوا بقبول فائق الأحترام ،،،

٤- النقدية بالصندوق والعهد وخطابات الضمان المقدمة من الغير وقسائم الأمانات الجمركية:

١- يجرى جرد النقدية بالصندوق بعد إنتهاء العمل يوم ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ ، وترسل صورة من محضر الجرد إلى مكتب المراجعة فور الانتهاء من عملية الجرد .

٢- بالنسبة للعهد النقدية فينبه على أصحابها بردها للصندوق أو إيداعها في البنك قبل نهاية العام ، وإذا تعذر رد هذه العهد قبل نهاية العام فيتعين جردها في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠

٣- تعد الشركة كشوف تفصيلية بالشيكات وأوراق القبض الموجودة لديها في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ ، موضحاً بها جميع البيانات اللازمة ، وفيما يلي مثالاً لكشف تفريغ شيكات تحت التحصيل على أن يكون موقعاً على الكشف من أمين المخزن والمدير المالي ويتبعه المراجع .

رقم الشيك	اسم البنك	التاريخ	القيمة	اسم الساحب	اسم المظهر

٤- تعد الشركة كشفاً تفصيلياً بخطابات الضمان المقدمة من الغير ، وكذلك المقدمة للغير في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ .

٥- تعد الشركة كشف تفصيلي بالاعتمادات المستندية للبضائع التي وردت خلال العام موضحاً به تاريخ الاعتماد ، إجمالي قيمة الاعتماد تاريخ وصول البضاعة ، تاريخ إثبات البضاعة بحسابات المخزون .

٦- تعد الشركة كشفاً تفصيلياً بقسائم الأمانات الجمركية - أن وجدت في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ مع إيضاح أسباب دفع هذه الأمانات ومكان وجودها .

ويوضح الشكل رقم (٤/٤) نموذج محضر جرد النقدية سواء لعملة محلية أو أجنبية أو محضر جرد العهد .

مكتب د. أمين لطفي

محاسبون قانونيون ومستشارون

شكل (٤/٤)

محضر جرد النقدية

محضر جرد خزينة / عهده ....

أنه فى يوم............ الموافق.../.../٢٠٠٠ الساعة...........قد تـــم الجرد بمعرفـــة السـيد/ .... منــدوب المكتــب وبحضــور السيد/..................

أمين الخزينة وأسفر الجرد عن الاتى :-

	عدد	× فئه	= جزئى	كلى
أوراق بنكنوت				
....	....	١٠٠ =	....	....
....	....	٥٠ =	....	....
....	....	٢٠ =	....	....
....	....	١٠ =	....	....
....	....	٥ =	....	....
....	....	١ =	....	....
....	....	٠,٥٠ =	....	....
....	....	٠,٢٥ =	....	....

عملة برونزيه ونيكل

.... ٠,٢٥ = ...

.... ٠,٢٠ = ...

.... ٠,١٠ = ...

.... ٠,٥ = ...

بريد ودمغة = ...

شيكات تحت التحصيل (كشف مرفق) = ...

عملة أجنبية (كشف مرفق) = ...

مبالغ تحت التسوية (كشف مرفق) = ...

.... = ...

الأجمالى _ فقط وقدره (...)

وبعد أتمام الجرد يتم اعادة تسليم جميع ما تقدم كاملاً غير منقوص إلــى السيد/أمين الخزينة ، على أن يقر بأنه لا يوجد بحوزته أية مبالغ أو مســتندات بخلاف ما سبق ذكره ، وبمطابقة إجمالى الجرد الفعلى مع الرصيد الدفــترى كما هو مبين بالدفاتر فى تاريخ الجرد يتبين أن :

....

أخر أذن صرف خزينة ...... بتاريخ .../.../١٩٠.. بمبلغ ....

أخر أذن وارد خزينة رقم ..... بتاريخ .../.../١٩٠.. بمبلغ ....

أمين الخزينة المدير المالى مندوب المكتب

مكتب د. أمين لطفى
محاسبون ومستشارون

تابع محضر جرد الخزينة فى ../../١٩..

إسم العميل..............................

<u>دفاتر الشيكات</u>

حساب البنك................فرع .... حساب رقم ....
رقم مسلسل من ....إلى ....
أخر شيك رقم .... بتاريخ ../../...١٩ بمبلغ ....
لأمر ....

حساب البنك................فرع .... حساب رقم ....
رقم مسلسل من ....إلى ....
أخر شيك رقم .... بتاريخ ../../...١٩ بمبلغ ....
لأمر ....

حساب البنك................فرع .... حساب رقم ....
رقم مسلسل من ....إلى ....
أخر شيك رقم .... بتاريخ ../../...١٩ بمبلغ ....
لأمر ....

حساب البنك................فرع .... حساب رقم ....
رقم مسلسل من ....إلى ....
أخر شيك رقم .... بتاريخ ../../...١٩ بمبلغ ....
لأمر ....

أمين العهدة	المدير المالى	مندوب المكتب
....	....	....

مكتب د. أمين لطفى
محاسبون قانونيون ومستشارون

تابع محضر جرد الخزينة (عملات أجنبية)

العملة الأجنبية	فئه	سعر التحويل	الأجمالى
....	......	....	....
....	......	....	....
....	......	....	....
....	......	....	....
....	......	....	....
....	......	....	....
....	......	....	....
....	......	....	....
....	......	....	....
....	......	....	....
....	......	....	....

فقط وقدرة ....

وبعد إتمام الجرد يعاد تسليم جميع ما تقدم كاملا غير منقوص إلى السيد/أمين الخزينة ، على أن يقر بأنه لا يوجد بحوزته أية مبالغ أجنبية أخرى أو مستندات خلاف ما سبق .

أمين الخزينة	المدير المالى	مندوب المكتب

٥- حسابات العملاء والموردين وسائر الحسابات الشخصية :

أ- يجب التنبيه على الشركة بضرورة الإسراع فى إنهاء القيد بأستاذ الحسابات الشخصية للعملاء ومطابقة إجماليه مع إجمالى حساب العملاء بالأستاذ العام حتى يمكن مراجعة المصادقات على الحسابات الشخصية للعملاء ، على أن يعاد الجزء الأسفل لمراقب الحسابات بعد مراجعته وتوقيعه من العميل .

ب- يراعى إرسال مصادقات لجميع الحسابات الشخصية الهامة هذا العام عن أرصدتها فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ وذلك فى موعد أقصاه ١٥ فبراير ٢٠٠٠.

ج- تعد مصادقات بمعرفة الشركة مع ضرورة إرفاق صورة منها يقوم صاحب الحساب بالتصديق عليها وإعادتها لمكتب المراجع ، ويفضل إعداد كشوف حسابات ترفق مع المصادقات على أن يراعى النص على المظروف الخارجى أنه فى حالة عدم الإستلام يرد الى مكتب المراجع على العنوان الموضح أعلاه (ثالثاً) .

وفيما يلى نموذج مصادقة لحسابات المدينين حسب الشكل رقم (٤/٥)

شكل رقم (٤/٥)

نموذج مصادقة

شركة : ....

....

فى / / ١٩

الإسم : .... **رقم الحساب :** ....

العنوان : .... **نوع الحساب :** ....

تحية طيبة وبعد ، نتشرف بأن نرسل لسيادتكم رفق هذا كشف حساب مستخرج من دفاترنا موضحاً به مفردات رصيد حسابكم فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ المدين / الدائن بمبلغ جنيهاً (فقط وقدره لاغير) .

وبغرض التحقق من صحة هذا الحساب نرجو التكرم بمراجعة وإخطار مراقب حسابات الشركة السادة / د. أمين لطفى محاسبون قانونيون ومستشارون - ٣٦ شارع شريف - وسط البلد بالقاهرة وكذلك الشركة - بما يفيد صحة هذا الحساب أو بأية ملاحظات ترونها وذلك على الجزء الأسفل أو أية ورقة ترفق بهم مع رجاء إرسالها داخل المظروفين المرافقين .

وحيث أنه من صالحنا جميعاً التحقق من مفردات حسابكم طرفنا لذا نرجو العناية بالرد مع تحديد المبالغ موضوع الملاحظات تحديداً واضحاً . علماً بأنه فى حالة عدم الرد سوف يعتبر ذلك موافقة منكم على الحساب اعلاه .

وتفضلوا بقبول وافر الإحترام ،،،

....

الاسم : ....   رقم الحساب : ....

العنوان : ....   نوع الحساب : ....

السادة / د. أمين لطفى - محاسبون قانونيون ومستشارون

مراقب حسابات شركة ....

تحية طيبة وبعد ، نتشرف بإفادتكم أنه بمراجعة رصيد حسابنا طرف الشركة .... فى......... والبالغ ....جنيهاً (فقط ....لاغير) لصالح/لصالحنا قد وجد صحيحاً .

التوقيع

....

د- يعد كشف تحليلي بأعمار أرصدة العملاء فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ ودراسة للمخصص اللازم لها ، حيث يتعين على الإدارة المالية إعداد مذكرة تفصيلية بالأرصدة المدينة المشكوك فى تحصيلها ومدى كفاية المخصص المكون لمقابلة تلك الديون .

هـ- بالنسبة للموردين فيراعى إرسال خطابات لهم تدعوهم الى إرسال كشوف حساباتهم عن معاملاتهم مع الشركة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ ، ومراعاة التأكيد على الموردين بضرورة إرسال كشوف الحساب هذه قبل ١٥ فبراير ٢٠٠٠ مع ضرورة مطابقة هذه الكشوف مع ما هو مثبت بالدفاتر وتحرى أسباب الفروق - إن وجدت - وتسويتها قبل إعداد الميزانية .

كما يتم موافاة المراجع بصورة من حافظة البريد الخاصة بتصدير الخطابات للموردين فى حينه (مرفق نموذج لطلب كشف حساب) .

و- تقوم الإدارة المالية بالشركة بأعداد مذكرة تفصيلية - تعتمد من السيد / رئيس مجلس الإدارة- بالأرصدة المدينة المشكوك فى تحصيلها ومدى كفاية المخصص المكون لمقابلة هذه الديون .

٦-محفظة الأوراق المالية والإستثمارات :-

١- جرد الأوراق المالية المحتفظ بها لدى الشركة

٢- فى حالة حفظ الأوراق المالية طرف البنوك يتم موافاة المراجع بشهادات من تلك البنوك المتحفظ لديها بهذا الأسهم .

٣- يتم طلب شهادات من الشركات التى تساهم فيها الشركة موضحاً بها عدد الأسهم - القيمة الأسمية - المدفوع من قيمة الأسهم حتى ٣١ ديسمبر

٢٠٠٠ وكذا المبالغ المطلوب دفعها حتى هذا التاريخ وكذلك موافاة المراجع بأسعار هذه الأسهم فى البورصة فى ذلك التاريخ .

٧- التأمينات لدى الغير :-

يرجى إخطار جميع الجهات المودع لديها تأمينات نقدية من الشركة بضرورة موافاة المراجع بشهادات توضح بها تفاصيل هذه التأمينات ، مع ضرورة مطابقة هذه البيانات الواردة بالشهادات مع الدفاتر وتحرى أسباب الفروق - وتسويتها قبل إعداد الميزانية .

٨- الدفاتر القانونية :-

يرجى ضرورة أستكمال الدفاتر الأتى بيانها :-

- دفتر اليومية العامة المسجل .
- دفتر الجرد .
- سجل المساهمين .
- سجل محاضر الجمعيات العمومية .

وذلك حتى يقوم مكتب المحاسبة القانونى بمراجعتها والتأشير عليها قبل إعتماد تقرير مراقب الحسابات .

٩- حسابات التكاليف :-

يرجى إعداد حسابات للتكاليف الصناعية وكذا قوائم للتكاليف التفصيلية ومقارنة النتائج المستخلصة مع ما هو ظاهر بالحسابات المالية ، وذلك حتى يتسنى مراجعتها على أرصدة ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ .

١٠- القوائم المالية والمرفقات الخاصة بها :-

يرجى الإنتهاء من إعداد ميزان المراجعة فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ فى موعد أقصاه ١٥ فبراير ٢٠٠٠ ومرفقاته .

كما يرجى الإنتهاء من إعداد القوائم المالية عن عام ٢٠٠٠ والمرفقات الخاصة بها فى موعد أقصاه ١٥فبراير ٢٠٠٠ .

يتعين على الشركة موافاة مراقب حسابات الشركة بموازين المراجعة وكافة المرفقات الخاصة ببنود الميزانية وقائمة الدخل النتيجة وقائمة التدفقات النقدية ، ويراعى عند أعداد المرفقات التفصيلية لبنود الميزانية وحسابات النتيجة وقائمة النقدية ضرورة توضيح أرقام المقارنة عن السنة المالية السابقة، وأن يتم اعتمادها من المدير المالى للشركة ، ويتم أخطار المراجع بالبرنامج الزمنى للانتهاء من أعداد الميزانية وحسابات النتيجة ومرفقاتها ، كما يتم موافاته بالمواعيد التى ينتظر أن ينعقد فيها كل من مجلس الإدارة والجمعية العامة للشركة لمنافشة واعتماد القوائم المالية عن السنة المالية وذلك حتى يمكن ترتيب مواعيد بدء أعمال المراجعة .

بالإضافة إلى المرفقات التفصيلية للميزانية وحسابات النتيجة وقائمة التدفقات النقدية التى يتم أعتمادها فى نهاية السنة المالية والتى يجب أن توضح بطبيعة الحال تفاصيل كافة بنود الميزانية وحسابات النتيجة ، يتم موافاة المراجع بالمبادئ والقواعد المحاسبية التى أتبعها إدارة الشركة عند أعداد الميزانية خاصة فيما يتعلق بتقييم المخزون ومهمات التشغيل وتقييم العملات الأجنبية وتكوين المخصصات .

١١- مستندات أخرى :-

بالإضافة الى ما تقدم نرجو أن تتاح المستندات التالية :-

١- محاضر الجلسات مجلس الإدارة المتعلقة بالسنة المالية للشركة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ وأية محاضر جلسات تالية لهذا التاريخ وحتى أعتماد الميزانية .

٢- صورة من تقرير مجلس الإدارة عن نشاط الشركة خلال السنة المالية للشركة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ طبقاً لحكم المادة ٦٤ لقانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وطبقاً للتفصيل الوارد بالملحق (١) باللائحة التنفيذية للقانون المشار إليه .

٣- بيان القروض النقدية - من أى نوع - الممنوحة من الشركة لأى من أعضاء مجلس إدارتها وكذا أى ضمان مقدم من الشركة لتغطية أى قروض يعقدها أحدهم طبقاً لما تقضى به المادة ٢١٩ من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات .

٤- كشف تفصيلى من مجلس إدارة الشركة يوضع تحت تصرف المساهمين لإطلاعهم الخاص قبل إنعقاد الجمعية العامة بثلاثة أيام على الأقل ، وذلك وفقاً لما تقضى به المادة ٦٦ من قانون الشركات ووفقاً للتفصيل الوارد بالمادة ٢٢٠ من اللائحة التنفيذية للقانون .

٥- مذكرة وافية بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية تشتمل على المبادئ والسياسات المحاسبية الهامة التى أتبعتها الشركة فى شأن (تقييم العملات الأجنبية ، الأصول الثابتة وأهلاكاتها ، تقييم المخزون ، .....إلخ) .

٦- بيان القروض التى حصلت عليها الشركة مع توضيح المستحق سداده منها خلال العام التالى ٢٠٠١ ، بالإضافة إلى معدل الفـــائدة الســنوى وأيـــة ضمانات أو رهونات تتعلق بهذه القـــروض ، والإلتزامـــات العرضيـــة والتعاقدات الرأسمالية وغير ذلك من العناصر الهامة الموضحة أو المكملة للمركز المالى للشركة .

٧- كشف تفصيلى يبين التغطيات التأمينية السارية فى تاريخ الميزانية يوضح نوع وثيقة التأمين ورقمها وإسم شركة التأمين المصدرة لها وموضـــوع التأمين والقيمة المؤمن عليها ومدة التأمين وقيمة قسط التـــأمين والجــزء المحمل على مصروفات السنة المالية والجزء المرحل للسنة التالية .

٨- شهادة من مكتب الشهر العقارى والتوثيـــق المختـــص بملكيـــة الشـــركة للعقارات والأراضى الظاهرة فى سجلاتها والتصرفات عليـــها فـــى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ وتسلم هذه الشهادة الى مكتب المراجعة فـــور صدورهـــا (ويشار عاده إليها بالشهادة السلبية) .

٩- شهادة من المستشار القانونى للشركة (أو الإدارة القانونية بـــها) بشـــأن الدعاوى القضائية المقامة ضد الشركة ، وتلك المقامة من الشركة ضـــد الغير، والرأى القانونى حيال كل منها وما سيترتب على هذه الدعاوى من إلتزامات مالية على الشركة أو للشركة قبل الغير، على أن يراعـــى فـــى أعداد تلك المذكرة أن يتم تصنيف القضايا حسب طبيعتها سواء عمالية أو مطالبات عملاء أو موردين أو تعويضات ، مع ذكر مرحلة التقاضى التى وصلت اليها الدعاوى والرأى القانونى بشأن مركز كـــل منـــها وقيمـــة الإلتزام المالى الذى قد تسفر عنه .

وفيما يلى يوضح الشكل رقم (٦/٤) مثالاً على نموذج طلب شهادة المحامى .

شكل نموذج رقم (٦/٤)

نموذج طلب شهادة المحامى

القاهرة فى / / ١٩

اسم المحامى : ....

العنوان : ....

تحية طيبة وبعد ، بمناسبة إعداد المركز المالى ولأغراض مراجعة القوائم المالية للشركة فى.......... نرجو سرعة موافاة السيد مراقب حسابات الشركة على عنوانه مباشرة :-

بشهادة تفصيلية بكافة القضايا والدعاوى والمطالبات القائمة فى والمقامة من الغير ضد الشركة أو من الشركة ضد الغير ، كما نرجو بيان القيمة المالية محل النزاع وإيضاح مرحلة التقاضى التى وصلت اليها الدعوى حتى تاريخ الشهادة والرأى القانونى فى إحتمالات الكسب والخسارة .

وتفضلوا بقبول وافرالاحترام ،،،

توقيع الموكل

١٠- موافاة المراجع بتحليلات تفصيلية لكافة الأرصدة بالحسابات المدينة والدائنة فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ .

١١- حصر كافة المستحقات والمدفوعات المقدمة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ بغرض إظهار نتيجة نشاط الشركة عن العام بصورة صحيحة .

١٢- شهادة من إدارة الشركة توضح كافة التعهدات والإلتزامات المالية التى تعهدت بها الشركة أو ألتزمت بها بأى شكل من الأشكال خلال السنة

المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ ، وأنه قد تم إثبات قيمتها كاملة وصحيحة بالدفاتر، وأنه لا توجد أى عمليات لم يتم قيدها في الدفاتر، كما تم تقييم عناصر الأصول بالميزانية قد تم وفقاً لقيمتها الحقيقية مع تكوين المخصصات المناسبة لمواجهة أى خسارة قد تتحملها الشركة ، مع بيان الأحداث الهامة التي وقعت بعد تاريخ الميزانية والتي تتطلب تعديلاً وإفصاحاً في القوائم المالية .

١٣- بيان بالموقف الضريبي للشركة ودراسة المخصص اللازم له وأحتسابه لمواجهة فروق الضرائب التي قد تستحق نتيجة الخلافات مع مصلحة الضرائب - إن وجدت على أن تعتمد تلك المذكرة من السيد / رئيس مجلس الإدارة أو من يفوضه .

١٤- إعداد الإدارة كشفا تفصيليا ببوالص التأمين ضد الحريق أو السرقة وخيانة الأمانة والحوادث وغيرها ، على أن يتم توضيح أسم الشركة المؤمن لديها ورقم البوليصة وقيمة التأمين وموضوع التأمين والقسط السنوى ، ومدة البوليصة وقيمة الأصول موضوع البوليصة موضوع التأمين .

١٥-أعداد الإدارة كشفاً تفصيلياً بجميع مل حصل عليه السادة أعضاء مجلس الإدارة من مكافآت أو بدلات أو غيرها خلال السنة المالية .

١٦- إعداد شهادة معتمدة من الشركة توضح أن كافة التعهدات والألتزامات المالية التي تعهدت أو التزمت بها في شكل أوراق دفع أو نتيجة عقود أو أتفاقيات مبرمة مع الغير .

١٧- خطاب التمثيل (شهادة الإدارة) :

سوف يطلب المراجع من أدارة الشركة أن تقوم بإعداد خطــــاب تمثيــل (شهادة ويتم توقيعه من المسئول التنفيذى عن إعداد القوائم المالية ويعتمد مــن السيد رئيس مجلس الإدارة ، وسوف يكون تاريخ ذلك الخطاب هو نفس تاريخ تقرير المراجع على القوائم المالية .

ومن أهم النقاط التى يتضمنها هذا الخطاب ما يلى :-

١- مسئولية الشركة عن تصوير القوائم المالية بصورة سليمة وبما يتفق مــع معايير المحاسبة المصرية والقوانين واللوائح المصرية .

٢- عدم حدوث أية مخالفات لها تأثير فعال على الحسابات المالية .

٣- أن إدارة الشركة قدمت للمراجع جميع الدفاتر المالية والمستندات المؤيــدة لها وجميع محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة .

٤- أن القوائم المالية خالية من الأخطاء أو الاستبعادات ذات القيمة الكبيرة .

٥- أن الشركة قد نفذت كافة العقود المبرمة معها والتى قد يكون لـــها أثـــار هامة على الحسابات المالية فى حالة عدم تنفيذهـــا ، كمـــا لا يوجـــد أى متطلبات قانونية يترتب عنها أثار مالية .

٦- لا توجد أى أحداث وقعت بعد تـــاريخ الميزانيـــة تتطلـــب تعديـــلات أو إيضاحات فى القوائم المالية .

٧- تم تسجيل أو إظهار الالتزامات الحقيقيـــة والعرضيـــة المســـتحقة علـــى الشركة.

٣/٤ خطاب التمثيل Representation Letter

فيما يلى مثالاً عن نموذج خطاب التمثيل يوضحه الشكل رقم (٤/٧)

شكل رقم (٤/٧)

نموذج خطاب التمثيل

القاهرة فى (تاريخ تقرير الحسابات)

السيد / مراقب الحسابات

د. أمين لطفى محاسبون قانونيون ومستشارون

٣٦ شارع شريف – القاهرة

تحية طيبة وبعد ،،،

بالأشارة إلى مراجعتكم لميزانية شركة .... – شركة مساهمة مصرية – فى .... وكذلك حساب الأرباح والخسائر وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ ، بغرض إبداء الرأى حول مدى تعبير القوائم المالية للشركة عن عدالة المركز المالى ونتيجة النشاط والتدفقات النقدية ومدى إتفاقها مع معايير المحاسبة الدولية وفى ضوء القوانين المصرية .

وفى هذا الصدد وفى حدود أقصى معلومات متوافرة لدينا نقر بالأتى :-

١- إننا مسئولون عن التصوير السليم للقوائم المالية المعبرة عن المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية ، وكذلك الإفصاح الكافى عن جميع البيانات المطلوبة وذلك وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية .

٢- إننا قد وضعنا تحت تصرفكم :

أ) كافة الدفاتر و المستندات المالية والبيانات المتعلقة بها .

ب) كافة محاضر إجتماعات الجمعيات العامة ومجلس الإدارة أو ملخصا بالإجتماعات التى لم تسجل بعد .

٣- أنه لايوجد أى مما يلى :-

أ) مخالفات من أى أعضاء الإدارة الذين لهم دور مؤثر على الرقابة الداخلية أو أى من العاملين الذين لهم دور مؤثر على القوائم المالية .

ب) مكاتبات أو إخطارات من جهات حكومية بسبب قصور فى بياناتنا المالية والتى قد يكون لها تأثير على القوائم المالية .

جـ) مخالفات وقعت أو إحتمال أن تقع للقوانين والقواعد مما يجب أن يؤخذ فى الأعتبار عند تقدير الإلتزامات العرضية أو الألتزامات المتوقعة .

٤- وكذلك لا يوجد أى مما يلى :-

أ) مطالبات قائمة أو غير نهائية أخطرنا بها مستشارنا القانونى مما قد ينتج عنها التزامات محتملة يجب أخذها فى الأعتبار أو الأفصاح عنها .

ب) التزامات أو أرباح أو خسائر متوقعة بما فى ذلك التعهدات الشفوية والمكتوبة للغير من الغير التى يجب أخذها فى الأعتبار عند أعداد القوائم المالية .

جـ) معاملات مؤثرة لتاريخ المركز المالى مما كان يجب أخذها فى الأعتبار .

٥- تم تكوين المخصصات الضرورية لكل مما يلى :

أ) الخسائر المتوقع حدوثها نتيجة تنفيذ أو عدم إمكانية تنفيـــذ تعـــاقدات شراء أو بيع أجله (مستقبلية) .

ب) الخسائر التى تنتج عن إنخفاض قيمة المخزون الزائد أو المتقادم .

٦- لا توجد لدينا أيه خطط أو نوايا مما قد يؤثر بشكل هام على القيم الدفترية للأصول او الإلتزامات وتبويبها .

٧- تمتلك الشركة كافة أصولها ملكية خالصة من أى رهن أو التزام عليـــها ، بخلاف ما تم الإفصاح عنه بالقوائم المالية .

٨- لم تخل الشركة باى من تعاقدات مع الغير ، مما قد يكون له أثر أو التزام كان يجب إظهاره بالقوائم المالية لهذا العام .

٩- كافة مبيعات الشركة التي تمت خلال العام نهائية و لا يوجـــد أى أتفـــاق جانبى لإلغاء هذه المعاملات أو رد المبيعات إلا بذلك القدر العادى لـــــرد البضائع المعيبة أو البضائع التى فى نطاق ضمان الجودة العادى الممنوح من الشركة .

١٠- تم تسجيل الأتى صحيحاً وتم الإفصاح عنه بطريقة سليمة فـــى القوائـــم المالية .

أ) المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة – جميع القيم المتعلقة بـــالمدينين والدائنون ، والإيرادات ، والمصروفـــــات ، والقـــروض الضمانـــات والترتيبات حول ملكية الأصول .

ب) رأس المال والتصرفات التى حدثت له .

جـ) الترتيبات بشأن القروض والتسهيلات الإئتمانية .

د) الترتيبات لإعادة شراء أصول سبق بيعها .

هـ) استخدام ودائع الشركة كضمان للغير أو وجود قيد على التصرف في الودائع لأى غرض كان .

١١- أن كافة البيانات الخاصة بالتعهدات والصكوك المالية ذات الألتزامات التى تدرج خارج الميزانية (القيود النظامية) قد افصح عنها من ناحية القيمة والطبيعة والشروط والضمانات والمخاطر المتصلة بها ، وكذلك تم الإفصاح عن تركيز المخاطر المتعلقة بها إن وجد .

١٢- تم تقدير كافة الالتزامات الضريبية المتوقعة أو المستحقة وتم إحتسابها فى القوائم المالية .

رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب	المدير المالى

٤/٤ مراجعة الأرصدة الأفتتاحية طبقاً لمعايير المراجعة الدولية

أهتمت لجنة إصدار معايير المراجعة الدولية بإصدار المعيار الدولي للمراجعة رقم ٥١٠ بعنوان المهمة الأولية – مراجعة الأرصدة الأفتتاحية Initial Engagement - Opening Balances - 510 ، وذلك عندما يتم مراجعة القوائم المالية لأول مرة أو عندما تكون القوائم المالية قد تم مراجعتها عن طريق مراجع خارجى أخر .

لذلك يجب على المراجع أن يأخذ هذا المعيار بعين الإعتبار حتى يتمكن من إدراك وفهم الإلتزامات المالية الطارئة أو المحتملة الموجودة فى بداية الفترة المحاسبية .

أكدت اللجنة فى الفترة الثانية أنه بالنسبة لمهمة المراجعة الأولى ينبغى على المراجع الحصول على أدلة إثبات مراجعة كافية ومناسبة تفيد بما يلى :-

١- أن الأرصدة الأفتتاحية لا تشمل أخطاء ذات أهمية نسبية تؤثر على القوائم المالية للفترة الجارية .

٢- أن الأرصدة المغلقة فى الفترة السابقة تم نقلها للفترة الجارية بصورة صحيحة ومناسبة مع إعادة عرضها بصورة ملائمة .

٣- إن السياسات المحاسبية المناسبة تطبق بثبات أو أن التغيرات فى السياسات المحاسبية ثم المحاسبة عنها على النحو الملائم وقد تم الإفصاح عنها بكفاية .

وقد أشارت اللجنة فى الفقرة الثالثة بأن الأرصدة الأفتتاحية تعنى الأرصدة المحاسبية الموجودة فى بداية الفترة والتى تبنى على الأرصدة المغلقة فى الفترة السابقة بحيث تعكس أثار ما يلى :-

أ - العمليات فى الفترة السابقة .

ب- السياسات المحاسبية المطبقة فى الفترة السابقة . حيث أن المراجع عند أداء مهمة المراجعة الأولى للشركة ليس لديه أدلة مراجعة سابقة يمكن أن يحصل عليها لدعم تلك الأرصدة الأفتتاحية ، وقد أشارت اللجنة فى الفقرات الرابعة حتى العاشرة أنه يتعين على المراجع أن يأخذ فى حسبانه عند إجراء مراجعة الأرصدة الأفتتاحية ما يلى :-

أ- أن تحديد مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات التى يحتاجها المراجع يعتمد على الأتى :-

- السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المنشأة .
- ما إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة تم مراجعتها ، أو ما إذا كان تقرير المراجعة به تحفظ .
- طبيعة الحسابات ومخاطر حدوث الأخطاء فى القوائم المالية للفترة الحالية .
- الأهمية النسبية للأرصدة الأفتتاحية المتعلقة بالقوائم المالية للفترة الحالية .

وفى ضوء ذلك يجب على المراجع أن يراعى ما يلى :-

- ثبات السياسات المحاسبية ، وإذا كان هناك تغيرات فى تطبيقها فيجب التأكد من الإفصاح عنها .
- دراسة أوراق عمل المراجع السابق ، والأخذ بعين الأعتبار مدى كفاءته وحياده ، وإذا كان تقرير المراجعة السابق مقيد فإنه يجب على المراجع توجيه جهوده وعنايته الى الموضوعات التى أدت الى هذا القيد فى السنة الحالية .

- الأخذ بعين الأعتبار ميثاق أداب وأخلاقيات المهنة الصادر من الأتحاد الدولى للمحاسبين .

ب- عندما تكون القوائم المالية للفترة السابقة غير مراجعة ، أو إذا كان المراجع مقتنع بالأجراءات المذكورة فى الفقرات السابقة ، فعليه إتباع الإجراءات التالية :-

١- بالنسبة للأصول والألتزامات المتداولة فإنه يمكنه الحصول على جزء من أدلة المراجعة من إجراءات المراجعة للفترة الجارية ، على سبيل المثال إن تجميع الأرصدة الأفتتاحية للحسابات المدينة والدائنة أثناء الفترة الحالية سوف تمد المراجع بجزء من أدلة المراجعة الموجودة الخاصة بالحقوق والألتزامات والشمول والتقويم فى بداية الفترة ، بينما فى حالة المخزون فإنه من الصعب على المراجع أن يقتنع برصيدها فى أول الفترة، ولذلك عادة ما تكون الإضافية ضرورية مثل الملاحظة للعد الفعلى للمخزون فى الفترة الحالية ، وإجراء التسويات للرجوع الى الرصيد الإفتتاحى ، وأختبار القيمة لمفردات البضاعة وأختبار مجمل الربح وأستقلال الفترة المالية ، وعموماً فإن توحيد تلك الإجراءات ربما يوفر دليل مراجعة كافى وملائم .

٢- أما بالنسبة للأصول والألتزامات الثابتة مثل الأصول الثابتة والأستثمارات والألتزامات طويلة الاجل ، فإن المراجع عادة ما يفحص القيود المحاسبية للأرصدة الأفتتاحية ، وفى بعض الحالات فإن المراجع يمكنه الحصول على مصادقات للأرصدة الأفتتاحية من أطراف ثالثة ، على سبيل المثال للقروض طويلة الاجل والأستثمارات ، وفى حالات اخرى ربما يحتاج المراجع الى الإجراءات الإضافية للمراجعة .

وقد أكدت اللجنة فى الفقرة ١١-١٤ على أنه فى حالة عدم حصول المراجع على أدلة مراجعة كافية ومناسبة فإن تقريره يجب أن يشمل ما يلى:-

أ- الرأى المقيد أو المتحفظ ب- الإمتناع عن الرأى

وفيما يلى مثالاً على الرأى المتحفظ :-

" نحن لم نلاحظ العد الفعلى للبضاعة كما فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ ، لأن هذا التاريخ كان قبل تعيننا كمراجعين ، ونحن لم نتمكن من الأقتناع بكمية البضاعة بواسطة إجراءات المراجعة الأخرى . "

ج- فى بعض الدوائر القضائية يتم السماح بإبداء الرأى المقيد أو بالأمتناع عن الرأى بالنسبة لنتائج الاعمال والرأي النظيف بالنسبة لقائمة المركز المالي .

وفيما يلى مثالاً على التقرير فى ظل هذا الموقف :-

" بسبب أهمية الموضوع المذكور أنفاً والمرتبط بنتائج الأعمال للشركة للسنة المنتهية فى ٢٠٠٠ / ١٢/٣١ ، فإنه ليس بوسعنا ولا يمكننا التعبير عن الراى عن نتائج الأعمال والتدفقات النقدية للعام المنتهى .

ومن رأينا أن الميزانية العمومية تعبر بعدالة - من كافة الجوانب المادية - عن المركز المالى للشركة فى ١٢/٣١/ مرفقاً ..... " .

وقد أكدت اللجنة على أنه إذا كانت الأرصدة الأفتتاحية تتضمن أخطاء ذات أهمية نسبية تؤثر على القوائم المالية للفترة الجارية ، فإنه على المراجع القيام بالأتى :-

١- إخبار الإدارة بالإضافة إلى الحصول على إذن من الإدارة المختصة لإخبار المراجع السابق إن وجد .

٢- إذا كانت هذه الأخطاء المؤثرة لم يتم المحاسبة عنها ولم يتم الإفصاح الكافى لها ، يجب على المراجع إعطاء رأى مفيد أو إعطاء رأى عكسى- إذا كان ذلك مناسباً .

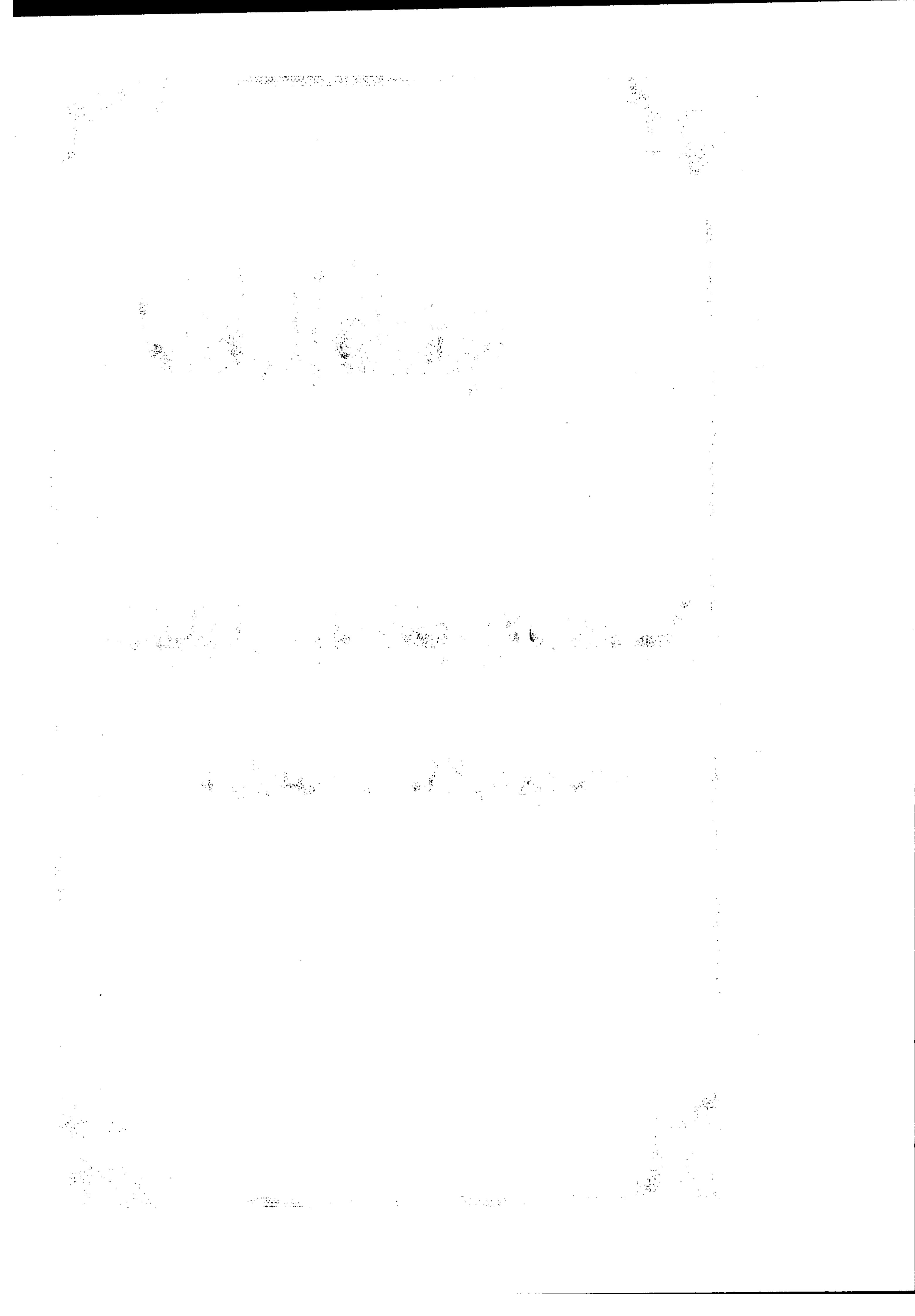
وكذلك أيضاً الأمر فى حالة عدم ثبات السياسات المحاسبية بالنسبة للأرصدة الأفتتاحية أو عدم الأفصاح عن التغيرات فى تلك السياسات .

أما إذا كان تقرير المراجع فى الفترة السابقة مقيد فإنه يجب على المراجع أن يأخذ فى عين الأعتبار تأثير ذلك على القوائم المالية ، على سبيل المثال وجود قيود على نطاق المراجعة مثل عدم القدرة على عدم التأكد من الأرصدة الأفتتاحية للبضاعة فى الفترة السابقة ، فإن المراجع قد يقرر عدم الحاجة الى التحفظ أو الأمتناع عن الرأى فى الفترة الجارية ، ولكن إذا كان التحفظ بالنسبة للقوائم المالية فى الفترة السابقة ظل وثيق الصلة وهاماً نسبياً بالنسبة للقوائم المالية فى الفترة الجارية ، فإنه يجب على المراجع التحفظ فى تقريره الجارى وفقاً للحالة التى يراها .

أتفاقيات مبرمة مع الغير أيه بضائع تسليمها بأيه صورة خلال الفترة المنتهية فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ ثم إثبات قيمتها بالكامل وبشكل صحيح وبالدفاتر المالية .

الفصل الخامس

اختبارات التحقق الأساسية للعمليات والأرصدة



الفصل الخامس

اختبارات التحقق الأساسية للعمليات والأرصدة

مقدمـــه :-

تناول الفصل الرابع دراسة المتطلبات الأساسية لمراجعة القوائم المالية فى نهاية السنة المالية ، وفى هذا الجزء يتم إستكمال إجراءات المراجعة الماليــة ، حيث يتم دراسة إختبارات التحقق الأساسية بهدف تحقيق أهـــداف المراجعـــة الستة السالف الإشارة اليها .

حيث تركزت الدراسة فى هذا الفصل على إختبارات التحقـــق الأساســـية للايرادات والمبيعات وحسابات المدينين ، وتكلفة المبيعات وحسابات الدائنين ، والأصول الثابتة ، والنقدية والمخزون .

وينصب التركيز بصفة أساسية على دراسة إستراتيجية المراجعـــة لكـــل عنصر مع ربط إختبارات التحقق الساسية بأهداف مراجعة كل عنصر ، كمـــا يتم إستعراض إختبارات التحقق التى تحقق الأهداف الستة الوسيطة ، وهـــى إثبات صحة العمليات وشرعيتها ، والتحقق من وجود وملكية العنصر وحدوثه وصحة تقويمه وإستقلال الفترة المالية لإثبات عملياته ، بالإضافة الى العـــرض والتبويب الملائم للحساب أو الرصيد والإفصاح الكافى عنه فى القوائم المالية.

تأسيساً على ما تقدم يمكن تقسيم ذلك الفصل الى الموضوعات التالية :-

١/٥ إختبارات التحقق الأساسية لحسابات المبيعات والمدينين .

٢/٥ إختبارات التحقق الأساسية لحسابات تكلفة المبيعات والدائنين .

٣/٥ إختبارات التحقق الأساسية للأصول الثابتة .

٤/٥ إختبارات التحقق الأساسية للنقدية .

٥/٥ إختبارات التحقق الأساسية للمخزون .

١/٥ اختبارات التحقق الأساسية من حسابات المبيعات والمدينين

١/١/٥ استراتيجية وأهداف واختبارات التحقق الأساسية للمبيعات والمدينين

١/١/١/٥ استراتيجية اختبارات التحقق الأساسية :-

يتضمن الإيراد عموما كل من بيع السلع أو تقديم الخدمات أو أستخدام الأخرين لأصول المنشأة ، وتتضمن المبيعات كل السلع المنتجة بمعرفة المنشأة بغرض البيع ، وكذلك السلع المشتراة بغرض أعاده بيعها ، وتتمثل الخدمات في قيام المنشأة بتنفيذ عمليه بموجب عقد خلال فترة زمنية متفق عليها، أما الأنواع الأخرى من الإيرادات فقد تتمثل في العوائد التى تكون مقابل استخدام النقدية أو المبالغ المستحقة للمنشأة ، وقد تكون إتاوات هى عبارة عن مقابل استخدام الأصول طويلة الأجل الخاصة بالمنشأة كبراءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الأمتياز ، وقد تكون الإيرادات توزيعات للأرباح عن مساهمة الشركة فى منشأة أخرى .

ويتم تحديد قيمة الإيراد الناتج عن أى معاملة بموجب اتفاق بين المنشأة المشترى أو متلقى الخدمة أو مستخدم الأصل موضوع الاتفاق ، وبالتالى يجب أن يتم قياس الإيرادات على أساس القيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للمنشأة .

ويتم الاعتراف (إثبات الإيراد) عندما يكون هناك احتمال قوى بأن المنافع الأقتصادية المستقبلية الناتجة عن المعاملات ستتدفق إلى المنشأة ، وأن تلك المنافع يمكن قياسها بدقة وبدرجة منطقية يمكن الاعتماد عليها ، وقد حددت المعايير المحاسبية سواء الدولية أو المصرية الظروف التى تتحقق فيها تلك المعايير بالنسبة لكل نوع من أنواع تولد الإيرادات .

وتشمل المعلومات المحاسبية المرتبطة بالإيرادات عديد من الحسابات الهامة وهى المبيعات ومردوداتها وحسابات المدينين ، ومخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها ، ومصروفات الديون المعدومة ، بالإضافة للمتحصلات من المبيعات والمدينين .

ويوضح الشكل رقم (١/٥) خطة أو برنامج المراجعة لتلك الحسابات ، والتى تعبر عن حالة عملية وليس برنامج مراجعة كامل .

وغنى عن القول أنه يمكن إنجاز جزء كبير من العمل الذى يقوم به المراجع بالنسبة للمبيعات والعملاء قبل شهرين أو ثلاثة من نهاية السنة المالية، او ما يمكن أن يطلق عليه تقنيات الأقفال المبكر ، حيث يمكن دراسة وتقويم نظم الرقابة وإرسال المصادقات للعملاء ، وإذا ما قام المراجع بجزء من العمل خلال السنة المالية فإن برنامج المراجعة الخاص بنهاية العام يتم تعديله بالشكل الذى يتناسب مع إجراءات المراجعة المبكرة .

شكل (١/٥)

برنامج مراجعة للمبيعات والعملاء

فى تاريخ أقفال مبكر وفى تاريخ نهاية العام

إجراءات المرجعة	فى تاريخ الإقفال المبكر	فى تاريخ الزيارة النهائية
أ- القيام ببعض إجراءات الفحص التحليلى كما يلى :		
١-احتساب معدل دوران العملاء ومقارنته بالسنة السابقة.		
٢- تحليل المبيعات على مستوى الشهور ومقارنتها مع السنة السابقة		
٣- الحصول على تحليل بأعمار الديون وتتبعه للاستفسار عن أية أرصدة شاذة أو كبيرة نسبياً.		
٤- تحليل الديون المعدومة على مستوى الشهور ومقارنته بأرقام العام السابق .		

إجراءات المرجعة	فى تاريخ الإقفال المبكر	فى تاريخ الزيارة النهائية
٥- إجراء دراسة تحليلية لمقارنة المبيعات مع مبالغ عمولات المبيعات المحملة على قائمة الدخل للتحقق من مدى معقولية واكتمال رقم المبيعات .		
٦- إعداد معادلة لإحتساب كمية وقيمة المبيعات ومطابقته مع رقم المبيعات المسجل بالدفاتر .		
ب- القيام ببعض إجراءات التحقيق على النحو التالى :		
٧- المصادقة على عينة من أرصدة حسابات العملاء فى الشهر السابق لتاريخ الإقفال المبكر مع تتبع ردود المصادقات أولا بأول ، والاستفسار عن أيه خلافات لمعرفة أسبابها .		
- بالنسبة للعملاء الذين لم ترد منهم ردود على المصادقات يمكن أن يطلب من العميل أن يتم إرسال مصادقة ثانية .		
٨- مطابقة الفاتورة مع العقد المبرم مع العميل أو إشعار طلب البيع الوارد من العميل مع التحقق من صحة التسعير .		
٩- متابعة المتحصلات الواردة من العميل خلال الفترة التالية لتاريخ الإقفال المبكر .		
١٠- التحقق من صحة إعداد تحليل أعمار الديون (فى حالة قيام الشركة بإعداده وإلا فيمكن التحقق باختبار بعض أرصدة العملاء الكبيرة نسبياً وتحليل أعمارها) .		
١١- دراسة مخصص الديون المشكوك فيها للتأكد من مدى كفايته .		
١٢- الإطلاع على محاضر مجلس الإدارة ومحاضر الجمعيات العامة للتعرف على أيه أمور قد يكون لها تأثير على القوائم المالية .		

إجراءات المرجعة	فى تاريخ الإقفال المبكر	فى تاريخ الزيارة النهائية
١٣-الإطلاع على خطاب المحامي لتحديد أية إلتزامات . ١٤- يتم أعداد مرفق يوضح رصيد الإقفال المبكر والحركة المدينة والدائنة التى تؤدى إلى الوصول إلى رصيد الإقفال النهائى ، وهنا يمكن تقييم مدى معقولية تلك الحركة المدينة والدائنة ومدى تمشيها مع المتوقع فى تلك الصناعة وفى ذلك الوقت من السنة . ١٥- يتم الحصول على تحليل بأعمار الديون فى نهاية السنة حتى يمكن مقارنته مع التحليل السابق ، والحصول على تحليل بأرصدة الشهر السابق وذلك للتعرف على أية معاملات قد تحتاج إلى الاستفسار عنها. ١٦- القيام باختبار القطع للتأكد من إكتمال إثبات الإيرادات الخاصة بالفترة . ١٧- التحقق من صحة عرض حسابات العملاء بالقوائم المالية والإفصاح عن أية عملاء طويلة الأجل ومن الإفصاح عن الرقم الخاص بمخصص الديون المشكوك فيها . ١٨- يتم الإطلاع على الحركة التى تمت على مخصص الديون المشكوك فيها وعلى حساب مصروف الديون المعدومة لتتبع أية مبالغ شاذة أو كبيرة نسبياً . ١٩-يتم استكمال كافة إجراءات الفحص التحليلى التى سبق ذكرها فى مرحلة الإقفال المبكر بإضافة الحركة الخاصة بالشهر الأخير من السنة . ٢٠- تتبع المتحصلات من العملاء خلال شهر ديسمبر وخلال الفترة التالية لإنتهاء السنة المالية . ٢١- تحديث خطاب المحامي عند الحاجة لذلك .		

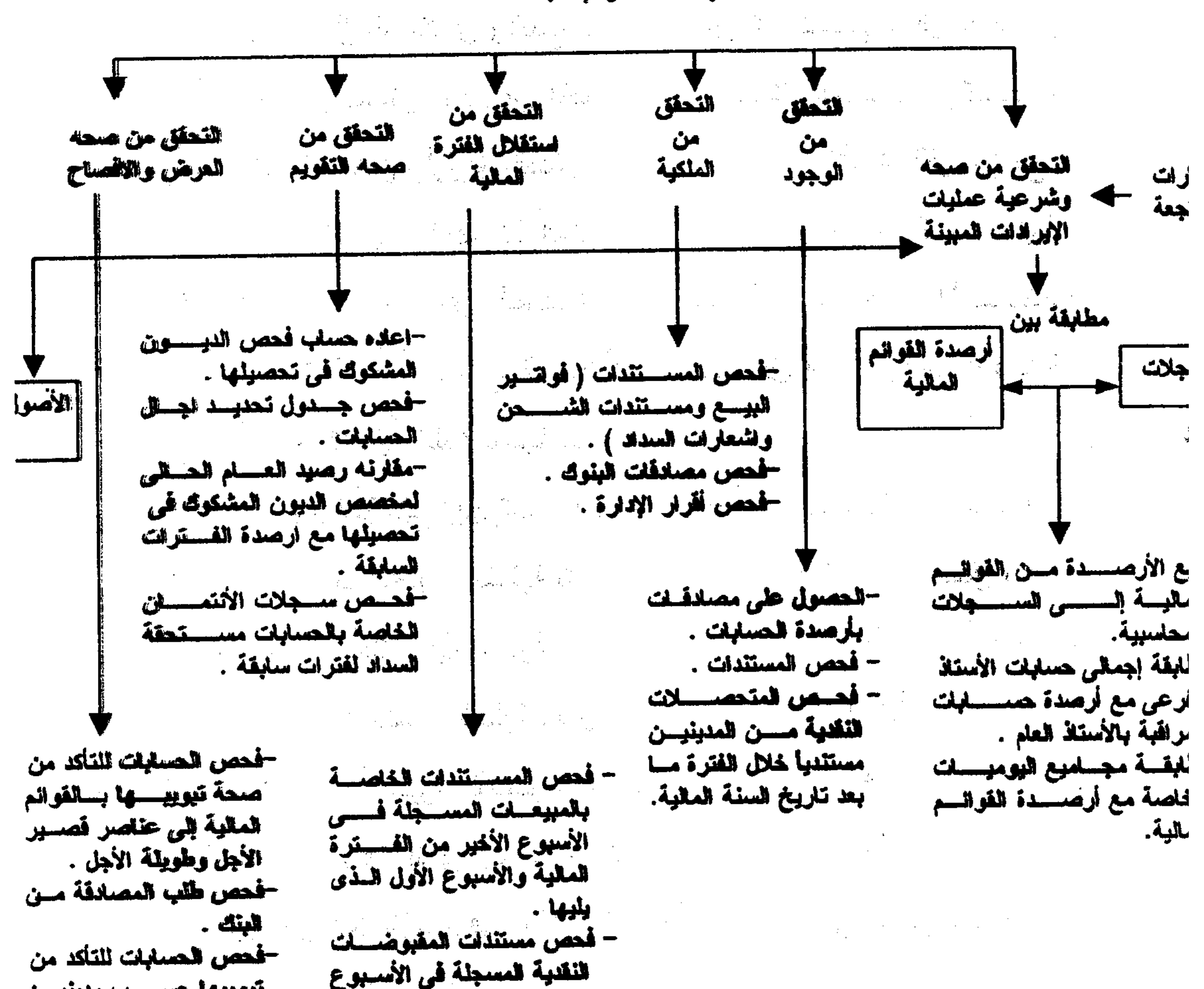
٢/١/١/٥ أهداف أختبارات التحقق الأساسية :

يمكن للمراجع إبداء راية عن صدق وعدالة عرض أرصـــدة المبيعـات والمدينين وكافة الحسابات المرتبطة بها فى ضوء ادله الإثبات التـى حصـل عليها وقام بتقويمها ، والتى تؤكد على صحة عمليات الإيـرادات وحسـاباتها وشرعيتها ، بالإضافة إلى ذلك فأن هناك أهـــداف أخـرى لمراجعـة تلـك الحسابات وتتمثل فى هدف التحقق من الوجود والشرعية (عن طريق التـأكد من عدم وجود عملاء وهميين ضمن حسابات المدينين أو عدم إثبات بعـض قيم المتحصلات النقدية من هؤلاء المدينين فى حساباتهم) ، أو هدف التحقـق من الملكية (عن طريق التأكد من ملكية حسابات العملاء بالكـامل للشـركة وعدم بيعها أو رهنها للبنوك أو المؤسسات المالية) ، أو هدف التحقـق مـن صحة التقويم (عن طريق أتباع إجراءات التحقق من تقويم حسابات المدينيـن على أساس صافى القيمة القابلة للتحقق بالتأكد مـن وجـود أرصـدة كافيـة لمخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها) ، وهدف التحقق من اسـتقلالية الفترة المالية (عن طريق إجراءات تضمن عدم حدوث أخطاء فـى إثبـات عمليات البيع بالأجل أو النقدية المحصلة التى تقع بالقرب من بداية أو نهايـة الفترة المالية) ، حيث يمكن أن تسجل فى دفاتر فترة مالية مختلفة ، وأخـيراً هدف التحقق من صحة العرض والإفصاح في القوائم المالية (عـن طريـق الإجراءات التى تضمن صحة العرض والتبويب والإفصاح بشكل كاف سـواء عن حسابات المدينين أو أوراق القبض أو حسابات المدينين التجارية وغـير التجارية ، أو حسابات المدينين قصيرة الأجل وطويلة الأجل ، كمـا يتعيـن الإفصاح عن اى رهونات ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية) .

هذا ويوضح الشكل رقم (٢/٥) كيفية تنفيذ المراجع إجـــراءات التحقـــق الأساسية التى تحقق تلك الأهداف .

شكل رقم (٢/٥)

علاقة الاختبارات الأساسية لحسابات المبيعات والمدينين بأهداف مراجعتها



٢/١/٥ التحقق من صحة وشرعية عمليات حسابات الإيرادات والمدينين :

يتحقق المراجع من صحة وشرعية عمليات الإيرادات والمدينين والحسابات المرتبطة فى ضوء دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية المرتبط وأختبار الالتزام بتطبيقه (وقد سبق وأن تم تناول ذلك تفصيلاً فيما سبق) ، بالإضافة إلى الفحص المستندى والتتبع للأرصدة من القوائم المالية إلى حسابات المبيعات والمدينين وأوراق القبض بدفاتر الأستاذ العام ، وتسوية إجمالى حسابات المدينين وأوراق القبض المتعددة فى دفتر الأستاذ الفرعى مع أرصدة تلك الحسابات بدفتر الأستاذ العام ، وأخيراً أختبارات الدقة الحسابية عن طريق أعاده حساب إجمالى أعمدة اليوميات الخاصة وحسابات الأستاذ خلال مرحلة مطابقة الأرصدة مع السجلات من خلال التحقق من دقة المجاميع الرأسية والأفقية لتلك السجلات .

وعاده ما يقوم المراجع بإجراءات فحص تحليلى لحسابات العملاء والمدينين وذلك بهدف تحديد معقولية تلك الأرصدة والحسابات ، والتحقق من عدم وجود أرصده شاذة وغير عادية ، ويمكن للمراجع الأعتماد فى ذلك على عديد من المؤشرات والنسب المالية ولعل أبرزها معدل دوران العملاء ، ومقارنات المبيعات أو الديون المعدومة أو عمولة المبيعات فيما بين السنوات المختلفة ، وذلك لمعرفة التغير ونسبة التغير ومدى وجود تقلبات غير عادية تستوجب من المراجع التوسع فى نطاق الأختبارات وتفيده فى الحكم على مدى معقولية وصحة تلك الأرصدة .

وتوضح الأشكال أرقام (٥/٣) ، (٥/٤) ، (٥/٥) ، (٥/٦)الأمثلة العملية على تحليلات الفحص التحليلى لتلك الحسابات والأرصدة مصحوبة باستنتاجات المراجع المنطقية .

شكل رقم (٥/٣)

معدل دوران العملاء عام ٢٠٠٠

العميل : شركة السلام الصناعية

الفترة : عام ٢٠٠٠

$$\text{معدل دوران العملاء} = \frac{\text{المبيعات}}{\text{(أرصدة العملاء أول الفترة + أرصدة العملاء أخر الفترة) /٢}}$$

معدل دوران العملاء من عام ١٩٩٩ .

(من أوراق عمل السنة السابقة)

الاستنتاج:..

....

....

....

....

....

....

....

شكل رقم (٤/٥)

مقارنة زمنية تبين الديون المعدومة ونسبة تغيرها

العميل : شركة السلام الصناعية

الفترة : ٢٠٠٠

الفترة	الديون المعدومة ٢٠٠٠	الديون المعدومة ١٩٩٩	التغير	نسبة التغير
يناير				
فبراير				
مارس				
إبريل				
مايو				
يونيو				
يوليو				
أغسطس				
سبتمبر				
أكتوبر				
نوفمبر				
الإجمالى				
ديسمبر				
الإجمالى				

الاستنتاج :- ....

....

....

....

....

شكل رقم (٥/٥)

مقارنة زمنية تبين المبيعات ونسبة تغيرها

العميل : شركة السلام الصناعية

الفترة : ٢٠٠٠

	مبيعات ٢٠٠٠	مبيعات ١٩٩٩	التغير	نسبة التغير
يناير				
فبراير				
مارس				
إبريل				
مايو				
يونيو				
يوليو				
أغسطس				
سبتمبر				
أكتوبر				
نوفمبر				
الإجمالى				
ديسمبر				
الإجمالى				

الاستنتاج :- ....
....
....
....
....
....
....

شكل رقم (٥/٦)

التحقق من معقولية رقم المبيعات

العميل : شركة السلام الصناعية

الفترة : ٢٠٠٠

تتعامل شركة السلام الصناعية س فى عدد ٦ أصناف وقد تم إجراء الاختبار من معقولية رقم المبيعات كما يلى :

الصنف	رصيد المخزون أول المدة	+ المشتريات	- رصيد المخزون آخر المدة	= المبيعات	× سعر بيع الوحدة	= قيمة المبيعات
أ						
ب						
جـ						
د						
هـ						
و						

الاستنتاج :- ....

....

٣/٧/٥ التحقق من الوجود :

يتم التحقق من وجود حسابات المدينين وأوراق القبض عن طريق المصادقة على تلك الحسابات عن طريق الاتصال المباشر بالمدينين ، حيث أن اعتراف المدين المكتوب برصيد حسابه يحقق غرضين رئيسين أولهما إثبات وجود وصحة الرصيد ، وثانيهما توفير نوع من الضمان بأنه لم يحدث غش أو اختلاسات فى أرصدة المدينين فى تاريخ القوائم المالية .

ويرجع الاهتمام من جانب المراجعين الى استخدام المصادقات فى تحقيق المدينين إلى قضية Mckessoson and Robins عام ١٩٣٨ ، وتعود وقائعها إلى اكتشاف غش بملايين الدولارات فى حسابات مدينى بضاعة وهمية لا وجود لها ، وقد أدت تلك القضية إلى أعاده النظر فى مسئولية المراجعين عن بندى المدينين والمخزون[1] ، وقد وافق المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين بالتصويت العام فى أكتوبر ١٩٣٩ على أنه اعتبارا من ذلك التاريخ لكى يصدر المراجع تقريرا غير مقيد بالنسبة لاى عملية مراجعة يجب أن تتضمن إجراءات الفحص حضور المراجع لعملية الجرد الفعلى للمخزون وملاحظة الطريقة التى يتم بها ذلك الجرد ، بالإضافة إلى الحصول على مصادقات من المدينين بصحة أرصده حساباتهم .

ولقد أصدر ذلك المجمع فى عام ١٩٧٢ بعض التعديلات فى المتطلبات التى تم إقرارها فى عام ١٩٣٩ – تفيد التأكيد على أهمية المصادقة على أرصدة المدينين ، حيث تم التأكيد على أن المصادقة على أرصده المدينين تعتبر بصفة عامة من إجراءات المراجعة المتعارف عليها ، والمراجع الذى يصدر رأيا عندما لا يستخدم أسلوب المصادقات يجب أن يدرك أن عليه عبء إثبات تبرير الرأي الذى أبداه فى القوائم المالية ، حيث قد تدعوا الظروف – مثل توقيت عمل المراجع – أن يصبح من غير العملى أو من المستحيل على المراجع الحصول على مصادقات ، وفى مثل تلك الحالة إذا كان فى إمكانه أن يقنع نفسه بصحة حسابات المدينين باستخدام إجراءات بديله ، فأنه لا يكون

---

(١) لمزيد من التفصيل يمكن للقارىء الرجوع إلى :-

– د. أمين السيد أحمد لطفى ، المسئولية القانونية للمراجع ، الكتاب الثالث من موسوعة د. أمين لطفى فى المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة .

هناك قيود على نطاق عمله ، وليس هناك ما يدعو فى تلك الحالة إلى ذكر عدم قيام المراجع بالحصول على مصادقات من المدينين فى تقريره أو بذكر الإجراءات البديلة التى قام بها .

عموما تنقسم المصادقات الصادرة من العميل إلى نوعين هما مصادقات إيجابية ومصادقات سلبية ، وتشير المصادقة الإيجابية Positive Confirmation إلى الخطاب الموجه إلى المدين ، والذى يطلب فيه أن يصادقه على صحة الرصيد الموضح بالخطاب راسا إلى المراجع ، وأهم خاصية فى ذلك النوع من المصادقات أنها تتطلب فى كل حالة ردا من العميل، وفى حالة المصادقة على إحدى أوراق القبض من المسحوب عليه فأن خطاب المصادقة يجب أن يحتوى على تاريخ الورقة ، وتاريخ الاستحقاق ، والمبلغ وسعر الفائدة ، بالإضافة الى التاريخ الذى سددت فيه الفائدة (أن وجدت) وتفاصيل اى ضمانات مودعة مع المقرض ضمانا لسداد هذه الورقة.

بينما تشير المصادقة السلبية Negative Confirmation إلى الأخطار الموجه إلى المدين برصيد حساب معين ، ويطلب منه أخطار المراجع فى حالة واحدة فقط ، هى كون الرصيد غير صحيح ، وقد تأخذ تلك المصادقات شكل كشف حساب عادى يتم ختمه أو إلصاق ورقه عليه تحمل العبارة التالية:

" نرجو فحص كشف الحساب هذا بعناية ، وفى حالة وجود اى اعتراض نرجو أخطار مراقب حساباتنا السيد /   بالعنوان التالى /   "

وتجدر الإشارة إلى أنه عند تحقيق حسابات المدينين وأوراق القبض بأسلوب المصادقات يجب التأكد من صحة عناوين المدينين ، وأن توضع جميع خطابات المصادقات في ظروف تحمل اسم وعنوان مكتب المراجع بحيث إذا لم تسلم الرسالة إلى صاحبها أعيدت إلى مكتب المراجع ، كما يجب

أن يرفق بخطاب المصادقة ظرف مطبوع عليه اسم المراجع وعنوانه وملصق عليه طابع بريد ليستعمله العميل فى الرد على المصادقة .

وفى أحوال خاصة قد تطلب المنشأة من المراجع عدم إرسال مصادقات إلى بعض العملاء ، حيث قد تطلب المنشأة عدم إرسال خطابات مصادقة إلى بعض العملاء المتأخرين فى سداد ديونهم والتى اتخذت المنشأة ضدهم إجراءات قضائية نظرا لحساسية العلاقة بين الطرفين ، فى تلك الحالة يجب عمل قائمة بتلك الحسابات وتقديمها إلى العميل لاعتمادها كتابة .

وفى جميع الحالات يجب الحصول على مصادقات على حسابات السلف والمدينين غير التجاريين سواء تتعلق بالمديرين أو الموظفين أو المساهمين .

وفى حالة تلقى المراجع ردودا من بعض العملاء تفيد وجود فروق فى أرصدة حساباتهم فأن المراجع يجب عليه أن يفحص بنفسه اى فروق كبيرة أو غيرعادية ، أما بالنسبة للفروق الصغيرة فيحيلها المراجع إلى موظفى العميل لبحث أسبابها وتقديم تفسير إلية بتلك الأسباب ، وفى حالة المصادقات الإيجابية تعتبر النسبة المرضية للردود نسبة يجب الا تقل عن ٦٠ % من قيمة خطابات المصادقات المرسلة ، وقد يحتاج الأمر إرسال مصادقة ثانية وثالثة بالبريد المسجل ، وعندما لا يحصل المراجع على رد بالنسبة لأحد حسابات المدينين أو أوراق القبض يجب عليه أن يتحقق من وجود المدين بالفعل وحالته المالية ، بالإضافة إلى التحقق من حقيقة العمليات التى حدثت بين الطرفين ، بفحص اى أدله مستندية تؤيد تلك العمليات مثل العقد وأوامر الشراء الواردة من العميل وصور فواتير البيع ومستندات الشحن .

وبعد الانتهاء من تلقى جميع الردود المتوقعة على خطـــاب المصادقـــات يجب أعداد ملخص يحدد طبيعة ومدى برنامج المصادقات الذى تـــم تنفيـــذه والنتائج التى تم الحصول عليها كما يوضحه الشكل رقم (٦/٥) .

العميل : شركة السلام الصناعية
الفترة : ٢٠٠٠

شكل رقم (٧/٥)
ملخص لطبيعة ومدى برنامج المصادقات
على حسابات المدينين

العميل	الرصيد فى ١٢/٣١	رد العميل		فى حالة الاعتراض الرصيد من واقع الرد	الفرق عن المسجل بالدفاتر	البيان
		موافق	معترض			

الاستنتاج :- ....
....
....
....

ولا شك أنه فى اى عملية مراجعة تعتبر أرصدة المدينين وأوراق القبـــض ذات جوهرية ، ولم يستطع المراجع الحصول على مصادقات من العملاء على صحتها ، عندئذ يتعين عليه أن يوضح فى تقريره فى الفقرة الخاصة بنطـــاق عملية المراجعة عدم قيامه بذلك الإجراء الذى يعد من الإجراءات المتعـــارف عليها ، ويمكن للمراجع أن يمتنع عن إبداء الرأى .

وغنى عن البيان يجب أن يتم الجرد الفعلى لأوراق القبض الموجودة فـى حيازة المنشأة فى الوقت نفسه الذى يتم فيه جرد النقدية والاستثمارات ، ويجب أن تتم المصادقة على أوراق القبض المملوكة للعميل والموجودة لدى الغـير ، وفى حالة أوراق القبض المخصومة أو المودعة كضمان للقرض لـدى أحـد البنوك ، فأن المصادقة على وجود تلك الأوراق لدى البنك يتم فـى خطـاب المصادقة ذاته المرسل إلى البنك لتحقيق رصيد النقدية المودعة لدية .

٤/١/٥ التحقق من الملكية :

يعتمد المراجع فى التحقق من الملكية على المراجعة المستنديه لعمليـات المبيعات والمدينين ، على سبيل المثال فواتير البيع ومستندات الشحن وأوراق القبض ذاتها – كدليل إثبات لملكية ذلك النوع من الأصول .

وقد يتم تقديم حسابات المدينين لأحد البنوك كرهن لقرض (أو تخصـص المتحصلات النقدية من المدينين لسداد قيمة أحد القروض) ، ومن المنطقـى فى تلك الحالة أن يحصل المراجع على مصادقات من البنوك للتعرف على مـا إذا كان لها حقوق حالية أو محتملة على حسابات المدينين أو أوراق القبـض المقدمة كرهن أو المخصومة لدى البنك أو المخصصة مقابل قرض معين .

وقد يحصل المراجع على إقرارات أو شهادات مكتوبة من الإدارة بصحـة بيان معين مثل المدينين أو أوراق القبض أو المبيعات ، وتلـك الشـهادات لا تقلل من مسئولية المراجع إلا أنها تؤكـد عـل مسـئولية الإدارة باعتبارهـا المسئولة عن صحة عدالة القوائم المالية ، وتحتـوى تلـك الشـهادات علـى البيانات التالية:–

- أن جميع المدينين وأوراق القبض تمثل حقوقا معترف بها للمنشأة على الغير نتيجة مبيعات أو خدمات .
- أن المدينين وأوراق القبض تمثل أصولا ليس للغير اى حق عليها .
- أن بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء قد تم معاملتها بطريقة مستقلة في الحسابات ، وأنها لم تدخل في رقم المدينين .
- أنه قد تم إعدام أو استبعاد جميع الحسابات غير القابلة للتحصيل ، وأن قيمة مخصصات المدينين المشكوك في تحصيلها تمثل في نظر الإدارة المبالغ الكافية لتغطية اى خسائر قد تنشأ من تحصيل المدينين أو أوراق القبض .

٥/١/٥ التحقق من استقلال الفترة المالية :

يجب أن يتأكد المراجع من أن تسجيل العمليات المحاسبية قد تم فى الفترة المالية التى حدثت فيها – وذلك تمشيا مع مبدأ المقابلة **Matching Principle** والفترة المحاسبية ، وعاده ما يطلق مبدأ تحقق الإيرادات على تلك النقطة التى يعترف فيها بإيرادات الفترة ، وعلى ذلك يكون من الضرورى للمراجع أن يفحص مستندات شحن البضائع المبيعة ، والمرسلة إلى المشترى قرب نهاية الفترة المالية موضع المراجعة حتى يمكنه التحقق من تسجيل تلك المبيعات فى الفترة المالية الصحيحة ، كذلك من أفضل الاختبارات المستخدمة فى إجراء المراجع أن يقوم بالفحص المستندى للمبيعات المسجلة فى نهاية يومية المبيعات مع مستندات شحن البضاعة المبيعة ، حيث قد يكون هناك مغالاة فى قيمة المبيعات إذا ما شحنت البضاعة المبيعة والمسجلة بيومية المبيعات بنهاية الفترة المالية فى بداية العام التالى للفترة المالية محل المراجعة .

وفى حالة المنشآت الخدمية يفترض اكتساب الإيرادات خلال فترة تقديم الخدمة ، ولذلك يجب على المراجع فحص المستندات المؤيدة للجهد المبذول فى أداء الخدمة المقابلة قبل نهاية الفترة المالية للتأكد من إثبات إيرادات الخدمات فى الفترة المحاسبية الصحيحة .

وبخصوص تحقيق أرصدة حسابات المدينين ، يتعين على المراجع فحص مستندات المقبوضات النقدية المتسلمة بالقرب من نهاية الفترة المالية موضع المراجعة ، للتحقق من صحة الفترة المحاسبية التى سجلت فيها تلك المتحصلات بالجانب الدائن من حسابات المدينين ، حيث قد تتعمد الشركة سعيا فى تحسين نسبة التداول عدم أقفال حساب النقدية فى نهاية الفترة المالية والاستمرار فى تسجيل كل من المقبوضات والمدفوعات النقدية المحصلة والمسددة عقب نهاية الفترة المالية كما لو كانت قد حدثت خلال الفترة محل المراجعة ، وتكون هناك مغالاة بالطبع فى رصيد النقدية وتدنيه فى قيمة حسابات المدينين إذا لم يتم أقفال دفتر المقبوضات النقدية ، ولن يكون هناك أثر على نسبة التداول ، أما إذا استمرت الشركة فى تسجيل المدفوعات النقدية الخاصة بالفترة المالية التالية فى دفتر المدفوعات النقدية للفترة الحالية بالفترة المالية التالية فى دفتر المدفوعات للفترة الحالية محل المراجعة فأن ذلك سيؤدى إلى المغالاة فى نسبه التداول ، وغالبا ما يتم ذلك التلاعب إذا كان هناك شروط للقروض طويلة الأجل تلزم العميل بالاحتفاظ بحد أدنى من نسبة التداول ، وعلى ذلك يتعين على المراجع توخى الدقة والحذر عند فحص عمليات النقدية المسجلة بالقرب من نهاية الفترة محل المراجعة .

كذلك فقد تتعمد إدارة المنشأة إدخال مبيعات وهمية فى الدفاتر فى نهاية السنة المالية كوسيلة لتحسين المركز المالى وإظهاره بشكل أفضل أو ما يطلق

عليه بالتزيين Window dressing ، حيث قد يتم شحن تلك البضائع فعلا إلى العملاء بدون سابق علم منهم بذلك على أن ترد تلك البضاعة إلى المنشأة فيما بعد ، من ثم يجب على المراجع التحرى بعناية عن اى مردودات كبيرة بعد تاريخ الميزانية تكون خاصة ببضاعة تم تسجيلها كمبيعات فى المدة الحالية ، وقد يستدعى الأمر من المراجع فى مثل تلك الحالات عمل قيود تسوية لاعتبار تلك المردودات كأنها خاصة بالسنة الحالية ، ولاشك أن استخدام أسلوب المصادقات فى تاريخ الميزانية يساعد فى اكتشاف اى غش من هذا النوع . ومن الضروري التأكيد على أن مراجعة صحة أحتساب رقم المبيعات الذى يخص السنة المالية هو من الأمور الهامة لان ذلك يؤثر على رقم الأرباح الذى تظهره قائمة الدخل ، ويؤثر أيضا على صحة رقمى المخزون والمدينين فى قائمة المركز المالى .

٦/١/٥ التحقق من صحة التقويم :

عاده ما يتم تقويم حسابات المدينين على أساس صافى قيمتها القابلة للتحقق حتى تعطى القوائم المالية صورة عادله عن المركز المالى ونتائج الأعمال ، وذلك بإظهار أرصده المدينين وأوراق القبض مطروحة منها مخصصات الديون المشكوك فى تحصليها ، ولعل أفضل وسيلة يحصل عليها المراجع على دليل لقابلية الديون للتحصيل هو متابعته تحصيل تلك الديون فى السنة المالية الجديدة ، ومن ثم يجب أن تحتوى أوراق المراجعة على تفاصيل تلك المبالغ المحصلة ، ويتم ذلك بإضافة عمود فى كشف المدينين يوضح هذه المبالغ ، ويجب على المراجع الاهتمام بالحسابات المتأخرة أو أوراق القبض

التى مضى ميعاد استحقاقها ، ومتابعة تحصيل اى من تلك الحسابات فى السنة المالية الجديدة .

ويتم تحديد قيمة المخصصات على ضوء الخبرة السابقة وتحسب كنسبة أما من صافى المبيعات بالأجل أو قيمة حسابات المدينين ، وعادة ما يقوم المراجع بالخطوات التالية لتحديد أساس تقدير قيمة مخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها :-

١- فحص الحسابات المتأخرة الموجودة بقائمة أعمار الديون Aged Trial Balances والتى لم يتم سدادها فى السنة المالية الجديدة ، مع ملاحظة بعض العوامل مثل حجم المديونية ، والمبالغ المسددة حديثا ، وسداد الأرصدة القديمة وإيقاف البيع بالأجل للعميل .

٢- التحرى عن المركز الائتمانى لحسابات المدينين المتأخرين ذوى الأرصده الكبيرة القيمة غير العادية ، حيث قد يمثل حساب واحد من أحد المدينين جزءا كبيرا من مجموع رقم المدينين .

٣- الرجوع إلى مصادقات العملاء التى ترد بعدم الموافقة على صحة الرصيد، لتحديد قيمة اى مبالغ متنازع عليها أو للبحث عن اى أسباب أخرى لعدم سداد رصيد الحساب .

٤- إعداد ورقة عمل بالحسابات التى تعتبر مشكوك فى تحصيلها بناء على الاعتبارات السابقة ، مع ذكر اسم العميل ، والمبلغ المشكوك فى تحصيله وأسباب اعتبارات الحساب مشكوكا فيه .

٥- طلب كشف من مدير الائتمان بالوضع الراهن لكل دين تعتبره الإدارة مشكوكا فى تحصيله ، ومعرفة الإجراءات التى اتخذت بشان تحصيل تلك الديون ، ومراجعة ورقة العمل التى قام المراجع بإعدادها بشأن الحسابات

التى يعتبرها هو مشكوكا فى تحصيلها مع مدير الائتمان ومعرفة راية فى مدى تحصيل تلك الحسابات ، ويمكن للمراجع بعد ذلك تحديد المخصص الذى يجب فى نظرة عملة لمقابلة الديون المشكوك فى تحصيلها .

٦- احتساب النسب المئوية التى توضح العلاقة بين مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ومجموع حسابات المدينين وصافى المبيعات والديون المعدومة خلال العام ، مع مقارنة تلك النسب بالأعوام السابقة وتقصى اى انحرافات مهمة .

كما يجب أن يقوم المراجع باستخراج عديد من النسب التحليلية الهامة لعدد من السنوات ، مثل معدل دوران حسابات المدينين (قيمة المبيعات مقسومة على متوسط أرصدة المدينين) ، بالإضافة إلى تحديد عدد أيام تحصيل حسابات المدينين (٣٦٠ مقسومة على معدل دوران المدينين) ، ولاشك أن فحص المراجع لتلك الإحصائيات خلال فترة زمنية معقولة يعطيه مؤشرات عن كفاءة العميل فى تحصيل أرصدة حسابات المدينين أو أوراق القبض .

عموما من اجل تحديد مدى كفاية مقدار الديون المشكوك فى تحصيلها بشكل دقيق يتعين على المراجع دراسة وتحليل أجال حسابات المدينين المختلفة، وذلك عن طريق إعداد قائمة بعدة أعمدة ، حيث يخصص العمود الأول لأرصدة حسابات المدينين التى لم ينقض بعد فترة الإئتمان الممنوحة لتحصيلها ٣٠ يوما أو ٩٠ يوما من تاريخ الفاتورة على سبيل المثال ، أما الأعمدة الأخرى بالقائمة فتخص الحسابات التى لم تسدد أرصدتها خلال فترة الائتمان على أن تكون موزعة طبقا لطول فترة التأخير فى السداد ، كما هو موضح فى الشكل رقم (٥/٨) .

شكل رقم (٥/٨)

قائمة تحديد أجال حسابات المدينين

فى شركة السلام الصناعية

حسابات المدينين

ورقة عمل أجال المدينين ٢٠٠٠/١٢/٣١

رقم المصادقة	اسم العميل	رصيد جارى	٣٠-٦٠ يوم	٦١-٩٠ يوم	أكثر من ٩٠ يوم	اجمالى المدينين
	الجوهرة الصناعية					xx
	السلام للنقل البحرى					xx
	شركة نفرتيتى					xx
	تلستار للسياحة		xx	xx		xx
	شرق الدلتا		xx			xx
	الشرق الأوسط		xx			xx
	الزامل للمقاولات	xx	xx			xx
	المتحدة للإسكان	xx	xx			xx
	مدينة نصر للمقاولات	xx	xx			xx
	فايزر	xx	xx			xx
	العالمية	xx				xx
	مصر للتنمية	xx				xx
	توشكى	xx				xx
	أم القرى	xx				xx
	آخرون (اجمالى)	xx	xx	xx	xx	xx
	مجموع ٢٠٠٠/١٢/٣١	xxxx	xxx	xxx	xxx	xx
	النسبة المئوية لعام ٢٠٠٠	%٨٠	%١٧	%٢	%١	%١٠٠
	مجموع ١٩٩٩/١٢/٣١	xx	xx	xx	xx	xxx
	النسبة المئوية لعام ١٩٩٩	%٦٥,٥	%٣٠,٥	%٣,٥	%١,٥	%١٠٠

هذا ويسمح ذلك الجدول للمراجع بدراسة وتحليل تحديــــد مــدى كفايــة المخصص بالنسبة لكل مجموعة من مجموعات الحســـابات المتــأخر ســداد أرصدتها ، حيث يقوم المراجع بفحص حسابات هؤلاء المدينين المتأخرين فــى سداد أرصدتهم والإطلاع على كافة مكاتبات المطالبة بسداد تلك الأرصـــدة ، كما يقوم المراجع بمقارنة مقدار مخصص الديون المشكوك فيها عـن الفـترة الجارى مراجعتها بقيمته عن أعوام سابقة حتى يتمكن من تحديد كفاية قيمته ، ويوضح الشكل رقم (٩/٥) مثالا لتلك المقارنة .

شكل رقم (٩/٥)

جدول مقارن لمخصص

الديون المشكوك فى تحصيلها

العميل : شركة السلام الصناعية

الفترة : عام ٢٠٠٠

	رصيد فى ١٢/٣١			رصيد فى ٢٠٠٠/١٢/٣١		
	١٩٩٧	١٩٩٨	١٩٩٩	الحركة المدينة خلال شهر ديسمبر	الحركة الدائنة خلال شهر ديسمبر	رصيد
العملاء						
مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها						
٪						
الاستنتاج فى تاريخ القوائم المالية						

وقد ينتج عن ذلك الفحص ضرورة إعداد تسويات المراجعة اللازمة لتصحيح قيمة المخصصات ، حتى تكون كافية لمواجهة احتمالات عدم إمكانية تحصيل بعض حسابات المدينين وأوراق القبض المشكوك فيها ، وإذا ما اكتشف المراجع أن سبب زيادة أرصدة حسابات المدينين يرجع إلى التأخير فى عملية التحصيل ، فيجب أن يقوم بتكثيف أختبارات التحقق من قابلية التحصيل .

٥/١/٧ التحقق من صحه العرض وكفاية الإفصاح بالقوائم المالية :

يجب أن يتحقق المراجع من صحة عرض حسابات المدينين وأوراق القبض والإفصاح عنها فى الميزانية كأحد عناصر الأصول المتداولة أو طويلة الأجل ، وتعتبر حسابات المدينين ضمن الأصول المتداولة إذا كان يتوقع تحصيل أرصدتها خلال دورة تشغيل واحدة أو سنة مالية أيهما أطول ، وفيما عدا ذلك فتعتبر ضمن الأصول طويلة الأجل ، وبناء على ذلك تعتبر حسابات المدينين الناتجة عن البيع بالتقسيط ضمن عناصر الأصول المتداولة حتى وأن كانت دورة هذا النشاط ابتداء من عمليات البيع حتى تحصيل قيمتها نقدا تستغرق فترة تزيد عن عام مالى واحد .

كذلك يجب التمييز بين حسابات المدينين التجاريين وغير التجاريين ، حيث يجب فصل حسابات القروض الممنوحة لموظفى ومديرى الشركة كعنصر مستقل فى قائمة المركز المالى ، وكذلك الأرصدة المدينة لشركات المجموعة أو أرصدة الشركات ذات المصلحة المشتركة .

وتطبيقا لذلك تنص معايير المحاسبة الدولية والمصرية على ضرورة تبويب حسابات المدينين والإفصاح عنها فى قائمة المركز المالى على النحو التالى : –

-هل تم الإفصاح عن الأصول طويلة الأجل الأخرى التالية ؟

أ- الاستثمارات طويلة الأجل التى تشمل :-

ب- العملاء - أرصدة طويلة الأجل وتشمل :-

-العملاء التجاريون وأوراق القبض .

-الأرصدة المدينة للمديرين بالمنشأة .

-أرصدة شركات المجموعة .

-أرصدة الشركات ذات المصلحة المشتركة .

أ- هل تم الإفصاح بصوره منفصلة عن عناصر الأصـــول المتداولـة التالية؟

أ- النقدية الغير متاحة للاستخدام حاليا .

ب- الاستثمارات المالية .

ج- العملاء - الأرصدة قصيرة الأجل وتشمل الإفصاح عن :-

-العملاء التجاريون وأوراق القبض .

-الأرصدة المدينة للمديرين .

- الأرصدة للشركات ذات المصلحة المشتركة .

- المدينون المتنوعون والأرصدة المدينة الأخرى .

كذلك يجب مراعاة الإفصاح عما إذا كانت حسـابات المدينيـن أو أوراق القبض مرهونة أو مخصصه مقابل قرض ما ، وكذلك يتعين الإفصـاح عـن حسابات المدينين المخصصة لسداد قرض من مؤسسات التمويـل ، وبـالمثل يكون الإفصاح عن الحسابات المقدمة كضمان لقروض داخل أقواس بقائمـة المركز المالى أو ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية .

وبالنسبة لمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها فـإذا مـا كـان ذلـك المخصص قد تم عمله وتكوينه فقط بشأن نوع معين من المدينين ، ففى تلـك الحالة يطرح المخصص من تلك الفئة ، وفى غير ذلك من الحالات يطـرح المخصص من مجموع الأنواع المختلفة لبند المدينين .

أما بالنسبة للمسئوليات المحتملة عن أوراق القبض فيجب أن تظهر تلـك المسئوليات بوضوح فى شكل ملحوظة على القوائم المالية .

٢/٥ إختبارات التحقق الأساسية للمشتريات والدائنين

١/٢/٥ استراتيجية وأهداف إختبارات التحقق الأساسية

١/١/٢/٥ استراتيجية إختبارات التحقق الأساسية

تعتبر مراجعة حسابات المشتريات والدائنين وأوراق الدفع ذات أهمية كبيرة لتحقق المراجع من صحة تسجيل عمليات المشـتريات والمدفوعـات النقديـة وحسابات الدائنين وأوراق الدفع فى السجلات المحاسبية . وتظهر تلك العلاقـة واضحة من خلال معادلة حساب أرصدة الدائنين أخر الفترة باعتبارها ناتج جمع كل من أرصدة الدائنين أول الفترة والمشتريات الآجلة الخاصة بالفترة مطروحـا منها أرصدة الدائنين خلال الفترة محل المراجعة .

وحتى يتبين طبيعة فحص حسابات الدائنين يتعين الإشارة الى طبيعة تحقيق أى أصل من الأصول والذى كان يعتمد على مخاطر التضخيم أو المغالاة فـى تقييمها ، حيث أن وجود تضخم فى رقم النقدية سيترتب عليه تبعا لذلـك غـش وتلاعب ، ويتعين على المراجع فى تلك الحالة جرد النقدية فعليا أو الحصـول على مصادقات من البنك بأرصدة المنشأة لديها ، كذلك فإن المراجع لكى يتلافى إحتمال المغالاة فى حسابات المدينين أو إختلاق مدينين وهميين يتعيـن عليـه

الحصول على مصادقات من العملاء والإتصال المباشر بهم ، وهكــــذا الأمــر فحتى يتلافى المراجع إحتمال أو مخاطر تضخيم المخزون يتعين عليه ملاحظــة الجرد الفعلى للمخزون ، من هنا فإن المخاطر الرئيسية المرتبطة بالأصول فــى ذهن المراجع تكون مخاطر او إحتمالات تضخيمها أو المغالاة فى تحديد قيمتها.
أما بالنسبة للدائنين أو أى إلتزامات فإن النقطة التى يجب أن يحــرص عليــها المراجع هى عدم وجود تدنية فى قيمة تلك الألتزامات وهى تقابل أثار تضخيـم الأصول ، حيث إن تقليل الإلتزامات يكون مصحوبا عـــادة بتقليـل التكــاليف والمصروفات الأمر الذى يترتب عليه تضخيم الأرباح ، من هنا يمكن القول بأن إجراءات المراجعة الخاصة بفحص الإلتزامات تهدف أساسا الــى أكتشــاف أى تقليل متعمد فى أرقامها أو أخفاء البعض منها .

وتتضح صعوبة مراجعة الإلتزامات فى أن تضخيم الأصول يتطلب عـــادة إجراء قيد غير سليم فى الدفاتر وهو أمر يمكن أن يتحقق منه المراجــــع عـــن طريق فحص البنود الفردية التى يتكون منها رصيد حساب أحد الأصول ، أمـــا فى حالة الإلتزامات والدائنين فإنه يمكن تدنيتها والتقليل من ارصدتــها بـــإجراء بسيط هو عدم إجراء أى قيد بالمرة عن عملية نشأ عنها ألتزام ، وهنـــا يمكــن القول بأن حذف أى قيد من الدفاتر أصعب فى أكتشافه ، وحتى إذا تم الإكتشاف يمكن أن يقال أن الحذف غير متعمد وأنه تم بحسن نية ولا يملك المراجع شــيئا إزاء ذلك ، ولذلك فإن اصعب أنواع الغش فى أكتشافه هو ذلك الذى يعتمد علــى حذف عمليات حدثت ولم تقيد بالدفاتر .

ومن الأختلافات الاخرى فى تحقيق الأصول مقارنة بـــالخصوم أنــه لا توجد مشكلة تقويم عند التحقق من الخصوم ، حيث أن قيمة بنود الألتزامــات هى حقيقة لا يمكن الجدال فيها ، على النقيض من تقويم أحد الأصول والتـــى

تمثل مسألة قد تختلف فيها الأراء ، ولاشك أن أحد مهام المراجع الصعبة فيما يتعلق بتحقيق الاصول هو التأكد من صحة تقويمها وإظهارها بقيمة عادلة فى القوائم المالية .

وتتمثل حسابات الدائنين عادة فى الإلتزامات التجارية الناشئة عن شراء بضاعة أو الحصول على خدمات من الموردين أو الدائنين ، وتثبت عادة تلك الإلتزامات بفواتير أو كشوف حساب تتلقاها الشركة من الدائنين ، كذلك توجد أنواع أخرى من الإلتزامات المتداولة مثال التأمينات الإجتماعية والضرائب المستقطعة من الأجور والمرتبات أو الأجور التى لم يطالب بها أصحابها بعد، والمصروفات المستحقة التى تنشا نتيجة التزامات المنشأة التعاقدية أو القانونية كالإيجار والفوائد أو الإلتزامات الناشئة عن الصيانة ، وعموما تحتل مشتريات البضائع من الموردين الشطر الأكبر من رقم الدائنين ، ولذلك تمثل مجال الأهتمام فى هذا الجزء .

هذا ويوضح الشكل رقم (٥/ ١٠)إستراتيجية أو برنامج مراجعة للمشتريات والموردين والمدفوعات لحالة عملية تطبيقية – ولا تعبر عن برنامج كامل ، على أساس ان السنة المالية تنتهى فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ لإحدى المنشأت ، ويفترض أنه تم تحديد نظم الرقابة على الموردين والمشتريات وأختبارها ، كما تم تحديد درجة الأعتماد على تلك النظم وأختبار الألتزام بها ، وقد تم التنسيق مع إدارة الشركة على القيام بالمراجعة فى تاريخ مبكر (٣٠ نوفمبر ٢٠٠٠) ، وأنه سيتم إرسال طلب كشف حساب الموردين أو مصادقات .

شكل رقم (٥/١٠)

برنامج مراجعة لحالة عملية للموردين والمشتريات والمدفوعات

م	إجراءات المراجعة	فى تاريخ الإقفال المبكر	فى تاريخ الزيارة النهائية
١-	أحصل على تحليل بأرصدة الموردين ومطابقته مع الأستاذ المساعد للموردين .		
٢-	طابق إجمالى ارصدة الأستاذ المساعد للموردين مع الاستاذ العام .		
٣-	مراجعة مستندية لعينة من فواتير الشراء ومردوداتها:-		
-	مطابقة فواتير الشراء مع اوامر الشراء المعتمدة .		
-	مطابقة فواتير الشراء مع محاضر الفحص وأذون أستلام المخازن .		
-	مراجعة أشعارات الخصم لمردودات المشتريات مع محاضر الفحص والإستلام .		
-	التأكد من صحة التوجيه المحاسبى لقيود اليومية.		
-	التاكد من صحة الترحيل لدفتر الاستاذ المساعد والأستاذ العام .		
-	مطابقة يومية المشتريات مع الاستاذ العام للموردين .		
٤-	الإطلاع على عقود التوريدات للتأكد من سلامة تنفيذ شروط التوريد والتأكد من إثبات كافة الإلتزامات بالدفاتر .		
٥-	مراجعة المدفوعات فى الفترة اللاحقة للتأكد من إثبات كافة الإلتزامات التى تخص السنة المالية .		
٦-	إجراء إختبارات القطع للتاكد من سلامة إثبات الإلتزامات التى تخص السنة المالية .		

٧-	المطابقة بين كشوف حساب الموردين واستاذ مساعد الموردين وفحص التسويات المتعلقة بها .		
٨-	إرسال مصادقات لكبار الموردين ومتابعة الردود ومطابقتها مع الأرصدة بالدفاتر .		
٩-	فحص مطالبات الموردين للتأكد من سلامة إثبات الإلتزامات التى تخص السنة المالية .		
١٠-	التأكد من سلامة تبويب وعرض الأرصدة بالقوائم المالية .		

٢/١/٢/٥ أهداف المراجعة وعلاقتها بالأختبارات الأساسية :

بصفة عامة يهدف المراجع عند فحص أرصدة الدائنين الى أكتشاف تدنيه قيمتها لا المغالاة فيها (عكس الأصول سواء مخزون او مدينين أو نقدية ..)، حيث تركز إجراءات المراجعة على التحقق من تسجيل كافة الإلتزامات قبل الدائنين ، وعدم إغفال أى منها فى السجلات المحاسبية ، أو أنها لم تسجل بقيمة تقل عن قيمتها الحقيقية .

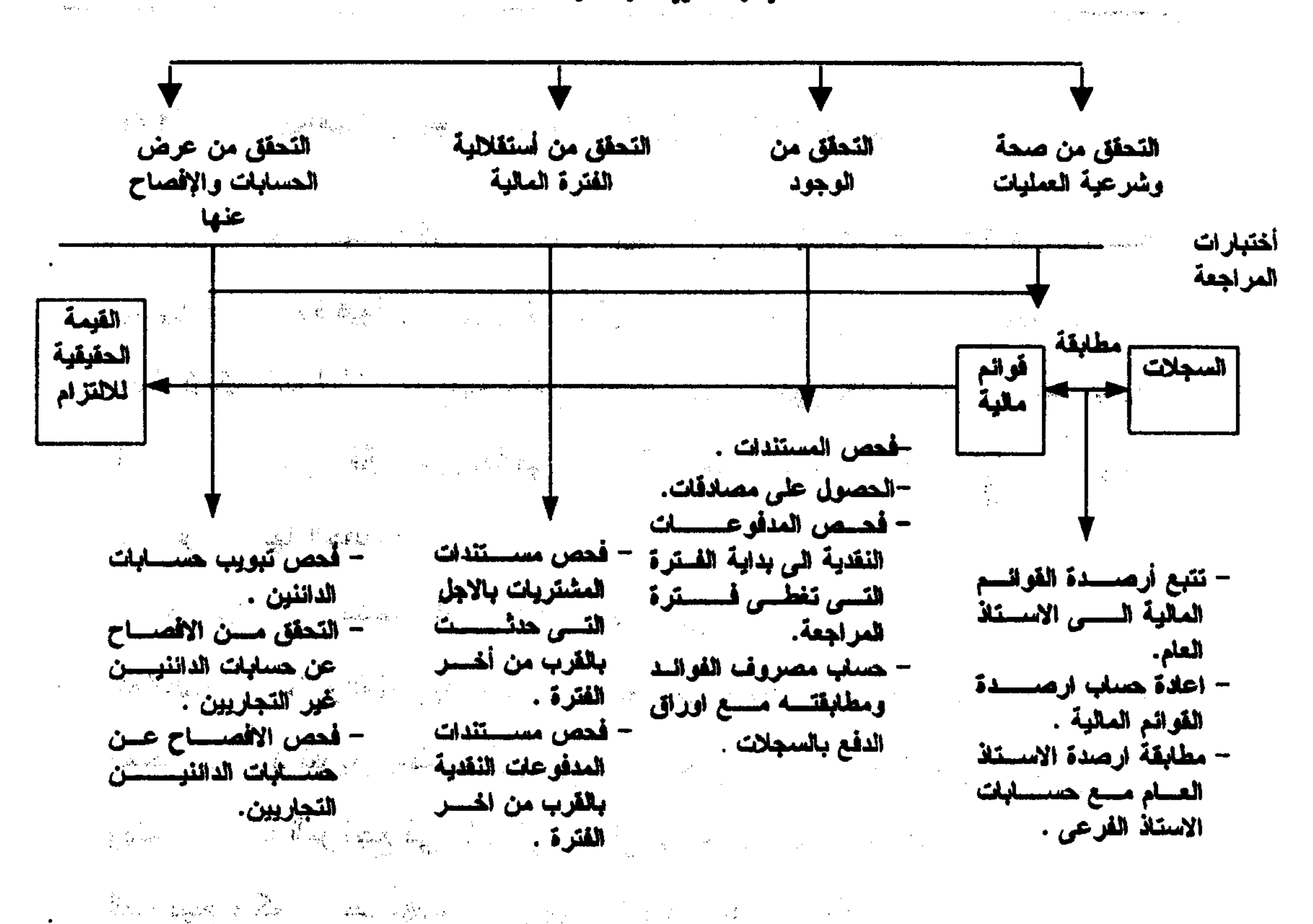
وتتمثل أول أهداف المراجعة للدائنين فى التحقق من صحة وشرعية عمليات الدائنين والمشتريات ، حيث تتم المراجعة المستندية وإختبارات الدقة المحاسبية بعد تقرير إعتماد المراجع على نظم الرقابة والتأكد من الإلتزام بها، ويتمثل هدف المراجع فى التحقق من أن أرصدة الدائنين تعكس قيمة الإلتزام الصحيح ، كما توجد أهداف أخرى تتمثل فى تحقق المراجع من وجود إلتزامات الدائنين - بمعنى التحقق من أن أرصدة كل حساب يمثل حقيقة إلتزاما على الشركة ، كما يتحقق المراجع من إستقلال الفترة المالية عند تسجيل عمليات حسابات المشتريات والدائنين ، بالإضافة الى التحقق من

صحة عرض وتبويب تلك الحسابات والإفصاح عنها بشكل كاف فى القوائم المالية تطبيقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .

يوضح الشكل رقم (٥/١١) أهداف تلك المراجعة وعلاقتها بإختبارات التحقق الأساسية للمراجع .

شكل رقم (٥/١١)

علاقة أختبارات التحقق الأساسية بأهداف مراجعة الدائنين والمشتريات والمدفوعات



٢/٢/٥ أختبارات التحقق الأساسية من صحة وشرعية العمليات :

يبدأ فحص حسابات الدائنين التجاريين بمطابقة أرصدة القوائم المالية مع أرصدة السجلات المحاسبية ، حيث ينطوى ذلك الإجراء على تتبع قيم القوائم المالية الى حسابات الأستاذ العام ، مع إعادة حساب إجمالى يوميات المشتريات والتكاليف والمدفوعات النقدية ، وتسوية أية فروق بين أرصدة دفاتر الأستاذ العام والأستاذ الفرعى .

يوضح البيان رقم (١٢/٥) صورة لتلك المطابقة .

شكل رقم (١٢/٥)

الدائنـــون

الارصدة فى القوائم المالية (بعد التسوية)	التسويات	الأرصدة فى تاريخ القوائم المالية (قبل التسوية)	الأرصدة فى تاريخ الفحص	البيان	٢٠٠٠/١٢/٣١

إجراءات المراجعة :

١- تم المطابقة بين الأستاذ العام وميزان المراجعة .

٢- يتم التأكد من صحة تقييم العملات الأجنبية .

٣- يتم المطابقة مع مصادقات الموردين .

٤- يتم التأكد من سلامة عرض القوائم المالية .

كما يتم الحصول على كشف بيان تفصيلى بالمستحقات غير المدفوعة للدائنين فى تاريخ القوائم المالية من العميل ومراجعته مع أستاذ فرعى الدائنين، على أن يتم مراجعة مجاميع ذلك الكشف ومطابقة المجموع مع أرصدة حساب إجمالى الدائنين بدفتر الاستاذ العام .

كما يقوم المراجع أيضا بإجراء مراجعة مستندية للأرصدة المستحقة لبعض حسابات الدائنين مع المستندات المؤيدة مثل الفواتير وأوامر الشراء وتقارير الإستلام ، حيث يعطي ذلك الإختبار دليلا إضافيا على قوة نظام الرقابة الداخلية لحسابات الدائنين .

أيضا يقوم المراجع بمطابقة أرصدة حسابات الدائنين مع كشوف الحسابات الشهرية الواردة منهم ، حيث أنه كثير ما تكشف عملية المطابقة بين تلك الكشوف ودفتر الأستاذ المساعد عن وجود فروق ناشئة عن بضاعة أرسلها المورد ولم يتسلمها العميل بعد أو لم تقيد بالدفاتر ، حيث يجرى العرف المحاسبى على عدم قيد الفواتير كالتزامات إلا بعد تسلم البضاعة المتعلقة بها ، من ثم يجب إعداد قائمة بتلك البنود التى تعتبر فى الطريق وإتخاذ قرار مناسب بشأنها ، وفى جميع الحالات يجب على المراجع التأكد من أن جميع الفواتير المتعلقة ببضاعة دخلت فى قوائم جرد المخزون قد قيدت بالدفاتر كالتزامات .

ويجب أن يهتم المراجع أيضا بمراجعة الأرصدة المستحقة للشركات التابعة مع السجلات المحاسبية لتلك الشركات ، ويجب تحليل تلك الأرصدة سواء المدينة أو الدائنة حتى يمكن إظهارها في القوائم المالية بطريقة صحيحة.

٣/٢/٥ أختبارات التحقق الأساسية للوجود :

تهدف أختبارات التحقق الأساسية للوجود من التأكد من أن رصيد كل حساب للدائنين يمثل إلتزاما حقيقيا على الشركة ، وأن تلك الأرصدة تشتمل على كافة الألتزامات .

ويعتمد المراجع في ذلك على الفحص المستندى ، حيث أن غالبية حسابات الدائنين وأوراق الدفع قد نشأت عن مستندات خارجية مثل فواتير الموردين ، بالإضافة الى تقرير الإستلام الذى أعدته المنشأة داخليا ، كذلك أوراق الدفع ، ويوجه المراجع عنايته عند فحص تلك المستندات على التحقق من صحة الأئتمان وشروطه ودقة الألتزام .

وأحد الوسائل الأخرى التى يعتمد عليها المراجع في التحقق من عدم تدنية قيمة الدائنين أسلوب الحصول على مصادقات من أصحاب حسابات الدائنين وحملة أوراق الدفع ، ويكون ذلك بالأتصال المباشر بالدائنين ، إلا أنه ينبغى القول بأن ذلك الإجراء ليس له صفة الإلزام كما هو الأمر بالنسبة لحالة الحصول على مصادقات من المدينين ، إلا أنه من المفضل الحصول على مصادقات من الدائنين الذين أشتريت منهم كميات كبيرة من البضاعة خلال العام بغض النظر عن قيمة أرصدة حساباتهم في تاريخ الميزانية ، ويمكن تحديد هؤلاء الموردين عن طريق الرجوع الى دفتر الأستاذ المساعد أو

الأستفسار من المختصين فى إدارة المشتريات ، ومن الحسابات التى تستدعى من المراجع الحصول على مصادقات تلك الحسابات التى لم يرد بشأنها كشوف حسابات شهرية من أصحابها ، أو تلك الحسابات التى تتضمن عمليات غير عادية ، أو الحسابات مع الشركة القابضة والشركات التابعة ، أو الحسابات التى عليها رهن على بعض الأصول .

ولاشك أن مصادقات الدائنين لاتعتبر إجراءا كافيا للكشف عن الإلتزامات التى لم تقيد بالدفاتر ، ومن ثم يجب على المراجع أن يأخذ فى أعتباره عدة مؤشرات تؤدى الى عدم قيد بعض الإلتزامات فى الدفاتر ومن أمثلتها :-

- الفواتير التى لايوجد بشأنها تقارير أستلام أو العكس ، حيث يجب على المراجع فى تلك الحالة فحص تلك العمليات بعناية وإجراء التسوية اللازمة.
- الفواتير التى تسلمتها المنشأة بعد نهاية السنة المالية ، حيث لايتوقع أن يقوم كل الموردين بإرسال فواتير بمجرد شحن البضاعة أو تأدية الخدمة ، لذلك فإنه يجب على المراجع فحص ملف فواتير الشراء التى تم إستلامها فى أوائل السنة الجديدة ، لأن ذلك الفحص قد يكشف له عن وجود التزامات كان يجب إدخالها فى الدفاتر فى تاريخ الميزانية .
- مؤشرات ونواحى أخرى ، حيث قد يتم الكشف عن كثير من الإلتزامات التى لم تسجل كالتزامات على الشركة اثناء عملية المراجعة ، ومن أمثلة هذه العمليات المدفوعات المقدمة من جانب العملاء والمقيدة فى الجانب الدائن من حساباتهم فى دفتر أستاذ المدينين ، أو الألتزامات المستحقة للمقاولين أو المهندسين عن أعمال تمت ولكن لم تصدر بشأنها فاتورة ، أو الأتعاب المستحقة الى المحامين أو المحاسبين أو وكلاء شركات التامين ،

حيث خلال عملية المراجعة يجب على مراقب الحسابات أن يكون حريصا لوجود ألتزامات لم يتم إجراء قيد بشأنها فى السجلات المحاسبية .

- يجب على المراجع للتحقق من وجود أوراق دفع غير مسجلة أن يقوم بتحليل حساب مصروف الفوائد وعمل فحص مستندى لكل بند من بنود هذا الحساب مع المستندات الخاصة بكل عملية ، حيث أن إثبات فوائد لايؤيده مستندات كافية إنما يعتبر دليلا على عدم إثبات أوراق دفع ضمن أرصدة الإلتزامات بالميزانية .
- كما يجب على المراجع أيضا أن يحصل من إدارة الشركة على خطاب أقرار إدارة يتضمن مزاعم عميل المراجعة بخصوص الدائنين ، ويؤكد مسئوليتها على صحة تلك الإلتزامات وعدم وجود أية ألتزامات اخرى غير مسجلة بالدفاتر .

٤/٢/٥ أختبارات التحقق الأساسية من أستقلالية الفترة المالية

إذا كان إجراء فحص المدفوعات النقدية التى حدثت خلال الأسابيع الأولى بعد نهاية السنة المالية محل المراجعة من أفضل إجراءات أكتشاف عدم تسجيل الدائنين بالدفاتر أو تسجيلها بقيمة تقل عن حقيقتها (لذلك يطلق على ذلك الإجراء تعبير البحث عن إكتشاف الدائنين غير المسجلة **Search For Unrecorded Liabilities** بأعتباره أنه يساعد على التعرف على أرصدة الدائنين التى كانت موجودة فى نهاية السنة المالية محل المراجعة) ، إلا أنه من ناحية أخرى يساعد فى التحقق من صحة الفترة المالية التى تخصها حسابات الدائنين هذه .

عموما فإن دراسة المدفوعات بعد تاريخ الميزانية بعناية قد تكشف للمراجع الكثير من البنود والتى كان يجب ظهورها كألتزامات فى الميزانية ، حيث أن كثيرا من المصروفات التى تدفع بأنتظام او على فترات مجددة مثل الإيجار والنور والمياه والتليفون يتم ترحيلها مباشرة الى حساباتها المختصة بالأستاذ العام من يومية المدفوعات النقدية ، فتلك المصروفات لا تقيد فى الدفاتر إلا عند سدادها ، وقد يمثل جزء منها إلتزامات مستحقة فى تاريخ الميزانية .

عموما للتحقق من صحة أستقلالية الفترة المالية يتعين على المراجع التحقق من صحة الفترة المالية للقيود المدينة بحسابات الدائنين من خلال فحص مستندات المدفوعات النقدية التى سددت بالقرب من نهاية الفترة المالية محل المراجعة أو بداية الفترة المالية التالية لتلك الفترة محل المراجعة .

٥/٢/٥ أختبارات التحقق الأساسية من العرض والإفصاح :

تتضمن الألتزامات المتداولة تطبيقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية تلك الألتزامات التى تستحق السداد عند طلب الدائنين لها ، وكذا تلك الأجزاء من الألتزامات التى من المتوقع سدادها أو تسويتها خلال سنة من تاريخ الميزانية .

١- ويتم عرض الإلتزامات وتبويبها فى القوائم المالية على النحو التالى :-

- القروض البنكية وغيرها - وفى حالة وجود قرض سيتم سداده وفقا لجدول سداد متفق عليه مع المقرض ، فإنه يجب تبويب هذا القرض وفقا للفترة الزمنية للجدولة المتفق عليها .

- الاجزاء الجارية المستحقة السداد من الإلتزامات طويلة الأجل ، ما لم تكن المنشأة تنوى أتخاذ تدابير مالية من شأنها مواجهة تلك الألتزامات بواسطة ألتزامات أخرى طويلة الأجل مع توافر تأكيدات معقولة من أن المنشاة سيكون فى أستطاعتها أتخاذ تلك التدابير مثل قدرتها على أصدار أسهم لزيادة رأس المال المملوك أو إنشاء ألتزام طويل الأجل أو القدرة على إبرام إتفاق تمويلى غير قابل للإلغاء ولاينتهى مفعوله خلال سنة من تاريخ الميزانية ، ويمكن فى هذا الشأن تبويب الجزء من الألتزام طويلة الأجل والمستحقة السداد خلال عام واحد كألتزامات غير متداولة إذا كانت الاصول الموجودة فى تاريخ إعداد الميزانية والتى سيتم خلالها تسوية ذلك الالتزام قد أستبعدت من الأصول المتداولة .
- الارصدة المستحقة لدائنى النشاط وكذلك المصروفات المستحقة .
- مخصص الضرائب المتنازع عليها ومخصص المطالبات الضريبية المستحقة السداد .
- توزيعات الأرباح المستحقة السداد أو دائنو توزيعات الأرباح .
- الإيرادات المؤجلة أو الدفعات المقدمة من العملاء .
- المستحقات لمواجهة الألتزامات المحتملة .

٢- يجب الإفصاح بالقوائم المالية عن المجموع الكلى لقيم كل من الأصول المتداولة والألتزامات المتداولة .

٣- يجب ألا يخفض المبلغ الذى يظهر به اى بند من بنود الأصول المتداولة أو الألتزامات المتداولة فى الميزانية وذلك بقيمة أى ألتزام متداول آخر ، أو أى أصل متداول أخر إلا إذا كان هناك مبرر قانونى يسمح بإجراء مثل هذه المقاصة .

٤- إذا قررت المنشأة عدم التفرقة بين ما هو متداول وما هو غير متداول وما هو غير ذلك من أصول أو ألتزامات تضمها قوائمها المالية ، فإنه يجب ألا تظهر الميزانية فى هذه الحالة أى مجاميع فرعية لقيم الأصول أو الألتزامات حتى لا ينشأ أنطباع بأن هناك تفرقة بين البنود المتداولة وغير المتداولة .

٥- يجب أن يتحقق المراجع بالإضافة لما سبق من الإفصاح بصورة منفصلة عن بنود الألتزامات المتداولة التالية :-

أ- أرصدة البنوك الدائنة والسحب على المكشوف .

ب- الأقساط المستحقة خلال السنة المالية من القروض طويلة الاجل .

ج- الموردون التجاريون وأوراق الدفع .

د- دائنو التوزيعات .

هـ- الضرائب المستحقة على الدخل .

م- الديون المستحقة للمديرين .

ل- الديون المستحقة لشركات المجموعة .

ن- الديون المستحقة للشركات ذات المصلحة المشتركة .

و- الدائنون المتنوعون والأرصدة الدائنة الأخرى .

٣/٥ أختبارات التحقق الاساسية للأصول الثابتة

١/٣/٥ طبيعة الأصول الثابتة وأهلاكاتها والرقابة الداخلية عليها وأهداف مراجعتها

١/١/٣/٥ طبيعة الأصول الثابتة

تعرف الأصول الثابتة **Fixed Assets** طبقا لمعايير المحاسبة الدولية رقم ١٦ والمصرية رقم (١٠) بالأتى :-

" هى الأصول الملموسة التى تحتفظ بها المنشأة لأستخدامها فى إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لأغراضها الأدارية ويكون من المنتظر أستخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة "

ويعتمد تعريف وتصنيف الأصول الثابتة على طبيعة نشاط المنشأة لـذا فهى عادة ما تشمل الأراضى والمبانى والألات والسفن والطائرات والسيارات ووسائل النقل والأثاث والتجهيزات وألات ومعدات المكاتب .

من التعريف السابق يتضح أن الأصول الثابتة تتحدد بأن لها كيان مادى ملموس لذلك يطلق عليها تعبير الأصول الملموسة **Tangible Assets** ، وهى بذلك تختلف عن الأصول غير الملموسة مثل الشهرة وبراءات الإختراع والعلامات التجارية على الرغم من تشابههما معا فى أن الغرض من الاقتناء هو الأستخدام فى الأنتاج ، ومما هو جدير بالشان فأن شرط ملكية الأصل لا يعتبر أساسيا لكى يضفى صفة الأصل الثابت عليه ، حيث تعالج عقود التأجير التمويلى بأعتبارها أصول ثابتة لدى المنشأة المستأجرة لتلك الأصول رغمـا عن عدم ملكيتها لها .

وحتى يتم الأعتراف بأى بند من بنود الأصول الثابتة يتطلب ذلك توافر شرطين هما :- [١]

أ- عندما يكون من المحتمل أن يحقق أستخدام البند منافع أقتصادية مستقبلية للمنشأة .

ب- عندما يمكن للمنشأة قياس تكلفة أقتناء البند بدرجة عالية من الدقة .

وعند تحديد تكلفة الأصول الثابتة تتم التفرقة بين الحالات الأتية :-

١- الأصول التى يتم تصنيعها داخلياً :

حيث يتم تحديد تكلفة تلك الأصول على أساس (أ) التكاليف المباشرة لأنتاج الأصل (مثل تكلفة المواد وتكلفة العمالة المباشرة) ، (ب) تكاليف الإنتاج غير المباشرة التى يمكن تخصيصها على ذلك الأصل حسب نسبة استفادته منها ، (ج) فوائد القروض مع مراعاة الشروط الخاصة بالأعتراف بالفوائد كجزء من تكلفة الأصل الثابت .

٢- الأصول التى يتم شراؤها :

ويتم تحديد تكلفتها على أساس (أ) تكلفة شراء الاصل شاملاً رسوم الإستيراد وضريبة المبيعات غير المستردة ، (ب) مصروفات الاقتناء وتشمل مصاريف التسجيل ونقل الملكية وعمولات السماسرة وأتعاب المحامين ، (ج) أية تكاليف أخرى تتحملها المنشاة حتى يصبح الأصل جاهزا للأستخدام فى الغرض الذى أقتنى من أجله مثل تكاليف إعداد الموقع ، وصافى تكاليف

---

[١] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د أمين السيد أحمد لطفى ، مشاكل القياس والتقييم المحاسبى ودور اجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية ، دار النهضة العربية ، ١٩٩٩ .

تجارب بدء التشغيل ، تكاليف المناولة والتشغيل وتكاليف التركيب وأتعاب المهندسين وهكذا .

وأغلب الأصول الثابتة تكون قابلة للإهلاك ، ويعرف ذلك الإهلاك بأنه التحميل المنظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل على فترات العمر الإفتراضى له ، وحتى يعتبر ذلك الأصل قابل للإهلاك لابد أن تتوافر له عدة شروط هى :-

أ- أن يكون من المتوقع أستخدامه لأكثر من فترة محاسبية .

ب- له عمر إنتاجي محدد .

جـ- تحتفظ به الجهة للأستفادة منه فى إنتاج أو توريد السلع او الخدمات أو للأستخدام فى الأغراض الإدارية .

على هذا النحو تعتبر الأصول الثابتة أصولا قابلة للإهلاك فيما عدا الأراضى التى تتميز بأن عمرها غير محدد .

٢/١/٣/٥ إجراءات الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة :

الهدف من أحكام الرقابة الداخلية على عناصر الأصول الثابتة هو الحصول على أكبر قدر من الكفاية فى المبالغ المستثمرة فى تلك الأصول ، حيث أنها تمثل قدرا كبيرا من مجموع الأصول فى كثير من المنشأت ، كما أن مصروفات الصيانة والأهلاك المرتبطة بتلك الأصول تمثل مصروفات هامة فى قائمة الدخل ، ومن ثم إذا لم توجد وسائل رقابية كافية على أقتناء تلك الأصول وصيانتها وتخريدها فقد ينشأ عن ذلك خسائر تفوق فى حجمها حجم الخسائر التى تنشأ عن الأختلاسات النقدية .

وبطبيعة الحال فمن الأهمية بمكان أن يقوم المراجع بدراسة وفحص نظـم الرقابة الداخلية حيث يتطلب ذلك مراعاة ما يلى :-

١- أستخدام الموازنات الرأسمالية :

يعتبر إستخدام الموازنات الرأسمالية **Capital Budgeting** فـــى أتخـــاذ قرارات الحصول على أو التخلص من الأصول الثابتة هى الأداة الفعالة التـــى يمكن أستخدامها فى التأكد من أن الشركة تحقق أقصى كفاءة ممكنة من كـــل جنيه يستثمر فى تلك الأصول ، وأن تلك الاصول تستخدم بفعالية فى أنتـــاج السلع والخدمات .

فتلك الموازنات الرأسمالية السنوية تهدف الى التنبؤ بأحتياجات المنشاة من الأصول الثابتة والرقابة عليها .

ولاشك أنه إذا تحقق المراجع من وجود موازنة أستثمارية ، وأنه لايمكـن شراء التصريح بإنشاء ألات ومعدات جديدة إلا إذا كانت واردة فى الموازنـــة الإستثمارية ، وأن أى مصروف غير وارد في الموازنة يتطلب الحصول على أعتماد من الجهة الإدارية العليا ، فإن ذلك سوف يساعده فى تقليل أختباراتـــه بشان الإضافات الجديدة الى تلك الأصول الى أقل حد ممكن .

٢- تحديد المسئوليات والأختصاصات فيما يتعلق بأعتماد شراء وبيع الاصول الثابتة وأتخاذ قرار الأستغناء عليها :

حيث يجب أن يكون هناك نظام للأعتماد أو التصريح بالعمليات يتطلـــب الحصول على موافقة مسبقة لجميع المشـــتريات مـــن الألات والمعـــدات أو التصريح بأنشائها من جهة إدارية عليا بالمنشأة ، وقد تستخدم فى ذلك الغرض أوامر تشغيل داخلية بأرقام مسلسلة .

كما يجب أن تكون هناك سياسة واضحة تستلزم أن تتم أى مشتريات من الألات والمعدات عن طريق إدارة المشتريات ، وتخضع لجميع إجرءاتها من ناحية الإستلام والفحص والتصريح بالسداد .

٣- ضرورة الأحتفاظ بسجل تفصيلى للأصول الثابتة :

حيث يجب أن يوجد دفتر أستاذ فرعى أو سجل تفصيلى نفتح فيه حسابات لكل عنصر من عناصر الاصول الثابتة ، حيث أن وجود ذلك السجل للألات أو السيارات أو الاثاث يساعد فى تحليل الإضافات والأستبعادات من تلك الأصول ، وفى تحقيق أقساط الأهلاك المرتبطة بها .

ويجب أن يراعى المراجع أن سجلات الاصول الثابتة لاتمسك عن طريق شخص يستخدم بشكل منتظم تلك الأصول ، ويجب أن توضح تلك السجلات المعلومات التالية لكل أصل ثابت :-

- رقم التعرف على الأصل .
- الموقع .
- الوصف .
- تاريخ الحصول على الأصل .
- التكلفة المبدئية .
- القيمة التخريدية .
- تكلفة الأحلال الجارية .
- العمل الإنتاجى .
- مصروف الأستهلاك السنوى .
- مجمع الإستهلاك .
- معلومات عن موردى الأصول .
- معلومات الموازنة الراسمالية .

ونظرا لكبر حجم تلك المعلومات التى تتضمنها ملفات وسجلات الأصول الثابتة فإنه يفضل الأحتفاظ بها ألكترونيا .

٤- يجب أستخدام مجموعة من النماذج والمستندات المناسبة اللازمة :

ويتم ذلك لتأييد عمليات الحصول على الأصول الثابتة والتخلص منـــها ، ويطلق على النماذج المستخدمة لتأييد بعض العمليات بالصيانة والإصـــلاح - اوامر عمل .

وبالإضافة الى تعريف العملية فإن مثل تلك الأوامر يجـــب أن تتضمـــن توقيعات الأعتماد والموافقة ، كما تشتمل أيضا تلك النماذج على أوامر الشراء وتقارير الإستلام وفواتير الموردين وغير ذلك من مستندات متعلقة بحســـابات الدائنين ، أما النماذج المؤيدة لعمليات بيع الأصول الثابتة فإنها تتضمن إشـعار تحصيل قيمة الأصول المباعة وسجلات المقبوضات النقدية .

٥- يجب أن يكون كافة الأشخاص المسئولين عن حيازة الأصول الثابتة وتسجيلها مؤهلين بشكل مناسب لذلك التعيين :

على سبيل المثال يجب أن يكون الأشـــخاص المســئولين عـــن أعتمـــاد الحصول على الأصول الثابتة والتخلص منها لديهم معلومات كافية عن تلـــك الأصول بالشكل الذى يمكنهم من إصدار أحكام فعالة تتعلق بتلـــك العمليـــات والتصرفات ، كما يجب أن يتوافر للأشخاص المسئولين عـــن حيـــازة تلـــك الأصول المهارات والخبرة الكافية لصيانتها والمحافظة عليها .

٦- يجب القيام بصفة دورية إجراء جرد فعلى لتحقيق وجود الأصول الثابتة وتحديد حالتها :

حيث تتم مطابقة نتائج الجرد بما هو وارد بالسجلات التفصيلية لها .

٧- يجب التأمين على الأصول الثابتة ضد الأخطار المختلفة وبالمبالغ التـــى تتناسب مع قيمتها.

٨- ضرورة وضع برنامج مناسب لصيانة الأصول الثابتة لضمان حمايتها .

حيث يجب أتباع مقاييس معينة لحماية تلك الأصول من الإهـــلاك غـــير الضرورى بسبب العوامل الجوية والمناخية .

٩- أحكام الرقابة السليمة على قطع الغيار والأدوات والمـــهمات الصغـــيرة المرتبطة بالأصول الثابتة على سبيل المثال السيارات .

١٠- وجود سياسة رسمية مكتوبة بشأن التفرقة بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية .

حيث يجب تحديد مبلغ معين كحد أدنى لأعتبار المصـــروف رأســماليا ، وأى مبالغ تقل عن ذلك الرقم تعتبر تلقائيا مصروفا إيراديا يحمل على الســـنة الحالية .

١١- يجب وجود نظام لتخريد الأصول الثابتة .

ويمكن أستخدام أوامر تخريد لذلك الغرض بحيـــث توضـــح الأســـباب ، وتوقيعات المسئولين عن إصدار تلك الأوامر .

٥/٣/١/٣ أهداف مراجعة الأصول الثابتة وعلاقتها باختبارات التحقق :

بعد إنتهاء المراجع من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على الأصـــول الثابتة يقوم بوضع خطة المراجعة التى يسير عليها فى تحقيقه لتلك الأصـــول ، ويجب أن يتضمن ذلك البرنامج الأهداف الواجب تحقيقها بالإضافة الى الأدلـــة الواجب جمعها لتحقيق تلك الأهداف والأساليب والإجراءات التنفيذية التى سيقوم بعملها لتحقيق ذلك ، وتتمثل أهداف مراجعة الأصول الثابتة فى الأتى:-

١- التحقق من صحة وشرعية الأصول الثابتة .

٢- التحقق من الوجود الفعلى للأصول الثابتة فى تاريخ القوائم المالية للشركة.

٣- التحقق من ملكية الشركة للأصول الثابتة فى تاريخ إعداد القوائم المالية .

٤- التحقق من صحة تقويم الأصول الثابتة .

٥- التحقق من أستقلال الفترة المالية عند تسجيل العمليات المختلفة للأصول الثابتة .

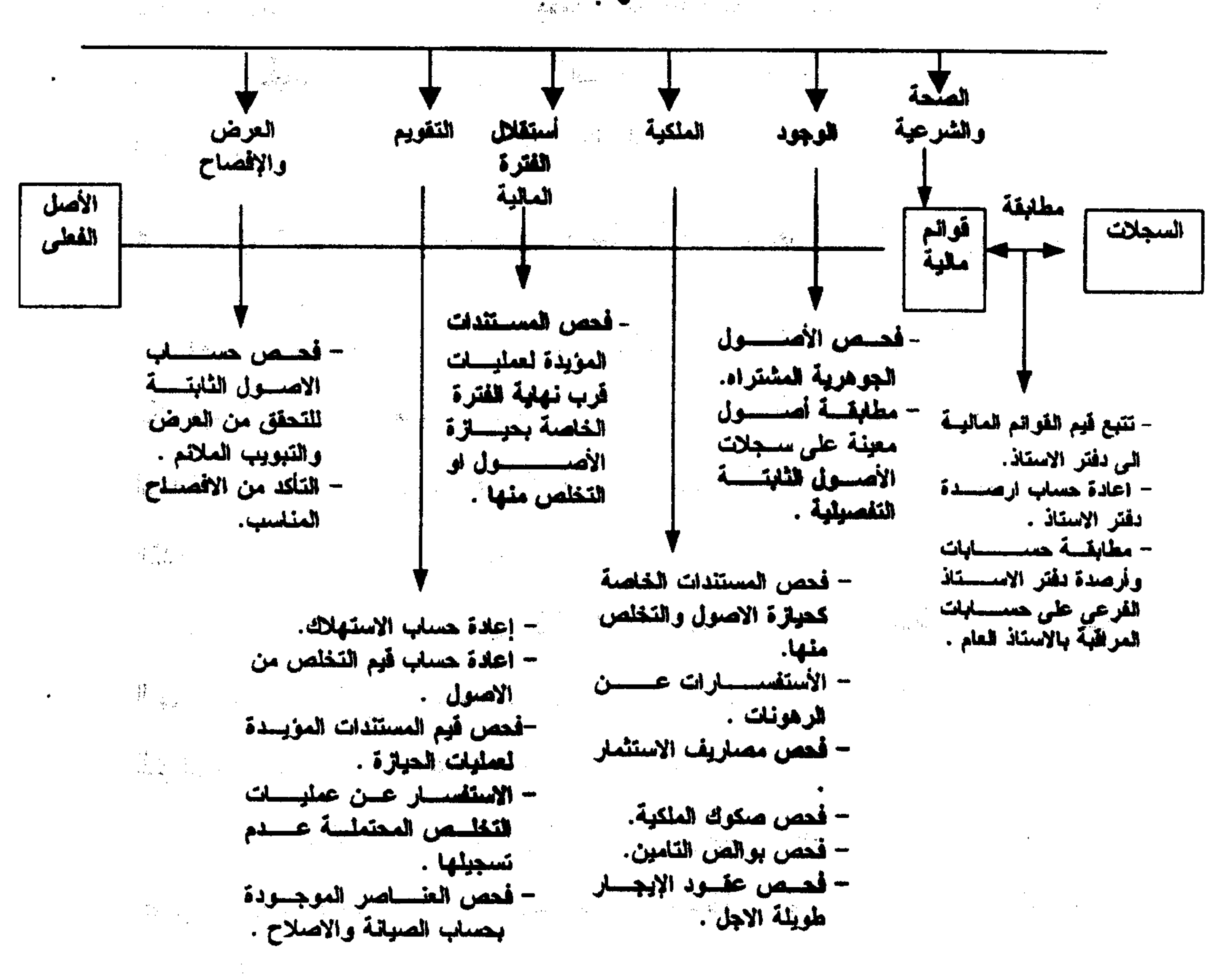
٦- التحقق من العرض المناسب للأصول الثابتة والأفصاح عنها فى القوائم المالية .

ولاشك أنه لتحقيق تلك الأهداف يجب على المراجع أن يقوم بجمع والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة ، وهى الوجود الفعلى للأصول الثابتة ، والدقة الحسابية لسجلات الأصول الثابتة والمستندات المختلفة الدالة على الملكية ، والإقرارات الكتابية المؤيدة لذلك كالفواتير وعقود الشركة ، ولتحقيق ذلك يتعين علي المراجع ان يستخدم أساليب مختلفة لعل أهمها ملاحظة الجرد الفعلى ، والمراجعة الحسابية والمستندية للتحقق من الدقة الحسابية للبيانات المسجلة والتحقق من الملكية والشرعية وصحة التقويم .

يوضح الشكل رقم (١٣/٥) إختبارات الأصول الثابتة الأساسية وعلاقتها بأهداف عملية المراجعة .

شكل رقم (١٣/٥)

الأختبارات الأساسية للأصول الثابتة



٢/٣/٥ التحقق من صحة وشرعية عمليات الأصول الثابتة :

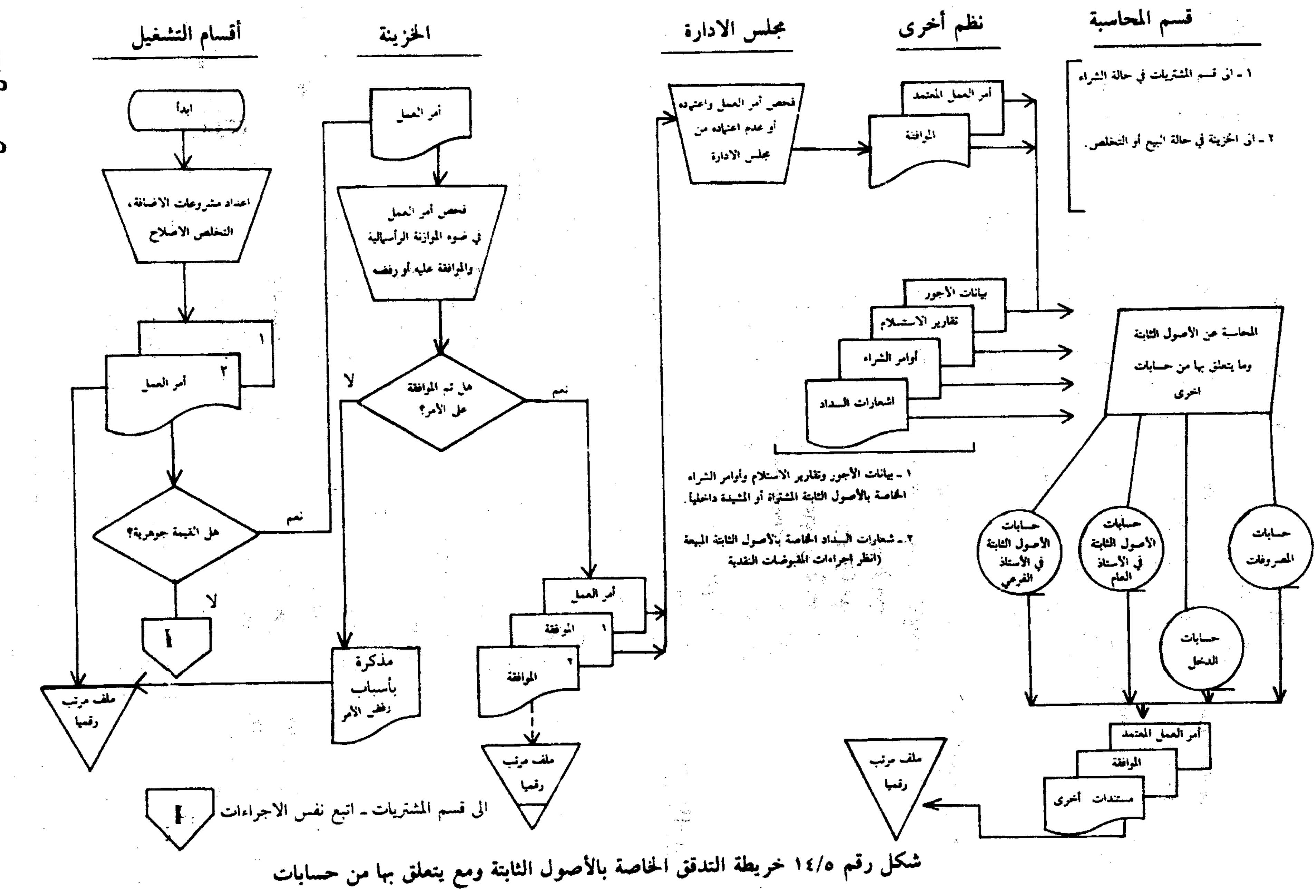
إن التحقق من صحة وشرعية عمليات الأصول الثابتة تتطلـــب أن تلــك العمليات يجب أن تكون مدعمة بنظام جيد للرقابة الداخلية ، فضلا الى التــأكد من هناك تأييد مستندى ملائم للعمليات المالية التى ينتج عنها أرصـــدة تلــك الحسابات ، بالإضافة الى ضمان الدقة الحسابية لإثبات تلك العمليات .

١/٢/٣/٥ التأكد من أن عمليات الأصول الثابتة مدعمة بنظام رقابى فعال :-

يعتمد المراجع فى التحقق من ذلك الهدف من الأعتماد على إما وصـــف مكتوب لتلك الإجراءات الرقابية أو أستخدام قائمـــة الأسـتقصاء أو خرائـط التدفق، يوضح الشكل رقم (٥/١٤) نموذج لخريطة تدفق خاصـــة بـالأصول الثابتة وما يتعلق بها من حسابات .

ويعتمد المراجع فى تحقيق ذلك الهدف على الأهتمام بالأساليب الرقابيـــة الجوهرية التى تمنع أو تكتشف الأخطاء أو المخالفات المحتملة ، وتحديد مدى التزام الشركة بتطبيق تلك الإجراءات الرقابية الداخلية .

يوضح الشكل رقم (٥/١٥) الأساليب الرقابية الهامة وأرتباطها بوظـــائف عمليات الأصول الثابتة (وظائف المبادلة ، وظـــائف المعالجـــة ، وظـــائف الحماية) .



شكل رقم ١٤/٥ خريطة التدفق الخاصة بالأصول الثابتة ومع يتعلق بها من حسابات

شكل رقم (١٥/٥)

الأساليب الرقابية للوظائف المرتبطة بالأصول الثابتة وأرتباطها بمنع وأكتشاف الأخطاء أو المخالفات المحتملة

الوظائف	الإجراءات الرقابية	الأخطاء والمخالفات المحتملة
أ- وظائف المبادلة ١- شراء الأصول الثابتة .	- أستخدام أساليب إعداد الموازنات الرأسمالية. - الفصل بين وظائف حماية الأصول واعتماد نفقات الشراء . - مراجعة وأعتماد كافة عمليات شراء الاصول الثابتة الجوهرية بواسطة مجلس الإدارة . - الفصل بين وظائف حيازة الأصول والتسجيل بالدفاتر . - أعتماد كافة عمليات شراء الأصول ومراجعتها مستنديا .	- شراء أصول ثابتة ليس هناك حاجة اليها . - شراء أصول ثابتة للأستخدام الشخصى .
٢- بيع الأصول .	- الفصل بين وظائف حيازة الأصول والتسجيل والأعتماد . - ضرورة وجود نظام أمر العمل بالنسبة لبيع واستبدال كافة الأصول الثابتة .	- البيع أو الأستبدال غير المصرح به .
٣-الأستبدال .	- أعتماد كافة الصفقات الهامة عن طريق مجلس الإدارة . - الجرد الدورى للأصول الثابتة وتسوية الحسابات مع الأستاذ الفرعى للأصول الثابتة. - السماح لأشخاص محددين فقط باعتماد بيع الأصول الثابتة . - إخضاع كافة عمليات بيع الأصول الثابتة لأساليب رقابة المقبوضات النقدية .	بيع وأستبدال الأصول واختلاس قيمتها .
٤-الأستثمار .	- أستخدام أساليب إعداد الموازنات الرأسمالية . - إستخدام أساليب موضوعية لتحليل مشروعات أستثمار الأصول بواسطة أشخاص أكفاء .	- إجراء عقود إستثمار غير مصرح بها أو أنها غير أقتصادية .
ب- عمليات معالجة التشغيل. ١- تسجيل الشراء	- وجود سياسة محددة لرسملة مشتريات كافة الأصول الثابتة . - توفير المستندات اللازمة (أوامر العمل، أوامر الشراء ، تقارير الإستلام) قبل أعتماد أذن الدفع . - التسوية الدورية لحسابات الأستاذ الفرعى	١- التسجيل الخاطئ لعمليات الأصول الثابتة على النحو التالى :- - تسجيل بعض العناصر التى يجب أستنفاذها فورا وتسجيلها كمصروف .

	للأصول الثابتة مع حساب المراقبة بالأستاذ العام عن طريق موظف مسئول .	- أستنفاذ بعض العناصر وتسجيلها كمصروف فى حين كان يجب رسملتها . ٢- تسجيل عمليات شراء غير مصرح بها أو وهمية.
٢- تسجيل البيع أو الأستبدال .	- فحص ومراجعة كافة عمليات البيع عن طريق شخص مسئول . - التسوية الدورية لحسابات الاستاذ الفرعى للأصول الثابتة مع حسابات المراقبة فى الأستاذ العام .	- التسجيل الخاطئ للبيع أو الأستثمار .
٣- تسجيل عمليات الأستثمار .	- فحص كفاءة عمليات الأستثمار والتأكد من انها سجلت بالشكل الذى يتفق مع معايير المحاسبة .	- عمليات مسجلة خطأ - عمليات مستنفذة كمصروف فى حين أنها يجب رسملتها .
٤- تسجيل مصروفات الأستهلاك .	- وجود سياسة لإستهلاك كافة الأصول الثابتة - الفحص الدورى للمحاسبة عن الإستهلاك عن طريق شخص مسئول .	- التسجيل غير الدقيق أو فى غير الوقت المناسب للعمليات مما يترتب عليه سجلات خاطئة أو غير دقيقة للإستهلاك .
ج- حيازة الأصول الثابتة .	- توفير حماية مادية للألات والأجهزة . - إتباع برنامج مناسب على حماية المبانى والمعدات . - إتباع الأنظمة المناسبة للتأمين ضد الحريق والكوارث .	- سوء أستخدام الأصول وتعرضها للأهلاك غير الضرورى . - عدم العناية والأهمال الذى ينتج عنه حوادث .

٢/٢/٣/٥ التأكد من أن عمليات الأصول الثابتة مؤيدة بالمستندات الملائمة :

لتحديد الإجراءات الرقابية الجوهرية على تلك العمليات يكون من الضرورى الأهتمام بعمليات المبادلة التى ينتج عنها الأصل الثابت وما يرتبط بها من حسابات ، وتشمل تلك العمليات وأهم مستنداتها على النحو التالى :-

١- مستندات شراء الأصول الثابتة :-

وتتمثل فى فاتورة البائع أو عقد البناء وما يرتبط بها من مستندات مؤيدة وهى أمر العمل ، أمر الشراء ، تقرير الشراء ، تقرير الإستلام ، موافقة مجلس الإدارة على العمليات الجوهرية .

٢- مستندات بيع الأصول الثابتة :-

وهى إشعار السداد بالإضافة الى المستندات المؤيدة : أمر التخلص ، عقد البيع ، موافقة مجلس الإدارة على البيع .

٣- مستندات إستبدال الأصول الثابتة :-

فاتورة البيع وما يرتبط بها من مستند أمر الحصول على الأصل الجديد ، بالإضافة الى امر التخلص من الأصل القديم .

٤- مستندات أستثمار الأصول الثابتة :-

وتتمثل فى الشيكات المنصرفة بالإضافة الى إذن دفع حسابات الدائنين وعقود الإيجار .

٣/٣/٥ تحقيق وجود الأصول الثابتة :

يبدا المراجع الأختبارات الأساسية للتحقق من الأصول الثابتة بمطابقة القيم الظاهرة بالميزانية مع البيانات الموجودة بالسجلات المحاسبية ، كما أنه يجب عليه تتبع تلك القيم الى دفتر الأستاذ حيث يتم إعادة حساب أرصدة دفتر الأستاذ ومطابقتها مع الحسابات المقابلة بالأستاذ العام .

ويتطلب التحقق من وجود الأصول الثابتة **Verification of Existence** القيام بجرد فعلى لإثبات الوجود والحالة التى يوجد عليها ذلك الاصل الثابت ، ويجب التأكيد على أن المراجع ليس من أختصاصه إجراء الجرد الفعلى لتلك الأصول ، وإنما تنحصر مهمته فى إجراء بعض الأختبارات للدرجة التى تطمئنه الى صحة الجرد .

وفى ضوء ذلك فإن تحقق المراجع من وجود الأصل يتطلب إتباع الخطوات التالية:-

١- طلب كشوف تفصيلية بما لدى المنشأة من أصول ثابتة ، يوضح فيها شــرح مختصر لطبيعة كل أصل ، وتاريخ الشراء أو الحصول عليها ، وما يطــرأ على ذلك الأصل من تغيرات خلال الفترة محل المراجعة سواء بالإضافــة أو بالأستغناء ورصيد الأصل فى نهاية الفترة المالية .

ويتعين أن يتم إعداد تلك الكشوف التفصيلية نتيجة جرد فعلى تقــوم بــه لجنة فنية من العاملين بالمنشأة ، وأن يتم إعتماد تلك الكشوف مــن إدارة الشركة .

٢- مطابقة البيانات الواردة بالكشوف التفصيليــة والتحليليــة التــى أعدتــها وأعتمدتها الإدارة مع ما هو مقيد بسجلات الاصول الثابتة التفصيلية التــى تمسكها المنشأة .

٣- القيام ببعض الأختبارات التى تطمئنه الى صحة الجــرد ودقــة البيانــات الواردة بالكشوف التفصيلية المعتمدة من الإدارة عن طريق إختبار عينة من الأصول الثابتة المشتراه وإثبات مفرداتها فى الطبيعة تمهيدا للتحقــق من وجودها مع تتبع تلك العينة الى الأستاذ المساعد للتحقق من تســجيلها بشكل صحيح .

٤/٣/٥ التحقق من ملكية الأصول الثابتة :

إن وجود الأصل الثابت لدى المنشأة (سواء بمخازنها أو بعنابر الإنتــاج أو بالأقسام الإنتاجية المختلفة أو فى إدارة المنشأة) فى تاريخ إعداد القوائــم المالية لايعنى بالضرورة ملكية المنشأة لتلك الأصول . من ثم يجــب علــى المراجع بعد تأكده من وجود الأصل التحقق من ملكية المنشأة له فــى ذلــك

التاريخ ، وتحديد طبيعة تلك الملكية - حيث قد تكون ملكية مطلقة أو ملكية مقيدة برهن أو إختصاص أو حق إنتفاع .

ويتطلب التحقق من ملكية الأصول الثابتة **Verification of Ownership** إجراء المراجع الخطوات التالية :-

١- فحص مستندات عمليات حيازة الأصول الثابتة والتخلص منها ، والإطلاع على مستندات مؤيدة تدل على ملكية المنشاة لتلك الأصول ، مثل فواتير الشراء والعقود والمراسلات المختلفة .

٢- بالنسبة للأصول الثابتة التى يتطلب إثبات ملكيتها وتسجيلها فى الشهر العقارى كما هو الحال بالنسبة للعقارات ، يتطلب الأمر إطلاع المراجع ليس فقط على العقد الإبتدائى وإنما لابد من دراسته وفحصه للعقد النهائى المسجل ، كما يجب أن يحصل على شهادة من الشهر العقارى تفيد تسجيل ملكية ذلك العقار بأسم المنشاة .

٣- يجب على المراجع أن يستفسر عن الحجوزات والرهونات الممكنة على الأصول الثابتة ، ويتطلب الأمر حصول المراجع على شهادة من الشهر العقارى تفيد خلو ملكية المنشأة للاصل العقارى من أى حق عينى تبعى كالرهن مثلا ، حيث يوضح بالشهادة الواردة نوع الرهن ومدته وقيمته ، كما يحصل على شهادة من المنشأة بخلو ملكية الأصل من أى رهن .

٤- تتبع ما قد يطرأ على بعض الأصول الثابتة من تعديل فى أول المدة الجديدة ، بفحص العمليات الرأسمالية التى تمت على الأصول الثابتة فى نهاية الفترة المالية التى يقوم بمراجعتها الى تاريخ أنتهائه من المراجعة ، حيث يؤدى ذلك الى تحقق المراجع من جدية ملكية المنشأة للأصول الثابتة .

٥- يجب أن يفحص المراجع السجلات المحاسبية لإستبيان مصروفات الإيجـار التى قد تكون دليلا على أن الأصل مؤجرا وليس مملوكا .

٦- يجب على المراجع فحص بوالص التأمين ، لأن من المتوقع أن الأصـول المملوكة سيكون مؤمنا عليها .

٧- فى حالة إستخدام المنشأة الأصول الثابتة المؤجرة بعقود إيجـار طويلـة الأجل ، يتم الأعتراف بها على أنها شراء أصول ثابتة تطبيقـا لمعيـار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) بعنوان التأجير التمويلى باعتبار أنها تمثـل فى جوهرها شراء بالتقسيط . ويجب على المراجع ضرورة فحص عقـود أستثمار تلك الاصول المؤجرة وتحليلها لتحديد ما إذا كان يجب الأعتراف بها كأصول ثابتة أو عقود إيجار تشغيلية .

٨- طلب المراجع شهادة من الإدارة تؤكد فيها ملكية الأصول الثابتة ووجودها وتقويمها ، وفيمايلى صيغة تلك الشهادة :-

" نشهد بان المبالغ التى حملت أثناء العام لحسابات الاصول الثابتة تمثـل إضافات فعلية لممتلكات المنشأة ، وأن تلك الممتلكات التـى تصرفـت فيـها الشركة بالبيع أو التخريد أو الاستبعاد قد سويت قيمتها بالدفاتر ، وأن أرصـدة حسابات الأصول فى نهاية السنة المالية تمثل كل الاصول الثابتة والمملوكـة للمنشاة ، وأنه ليس للغير أى حق عليها بالرهن أو خلافه "

٥/٣/٥ التحقق من صحة تقويم الأصول الثابتة :

بصفة عامة ليس من أختصاص المراجع إجراء الجرد الفعلى للأصـول أوتقويمها ، حيث أن ذلك يتم بمعرفة إدارة المنشأة وتنحصر مهمة المراجـع فى إجراء بعض الإختبارات للدرجة التى يطمئنه الى صحة الجرد أو التقويم ،

من هنا يمكن القول بأن المراجع ليس مسئولا عن تقويم الأصول الثابتة وإنما تقع مسئولية ذلك على عاتق الإدارة بالأستعانة بالخبراء والفنيين .

فمسئولية المراجع إذن لاتتعدى تحققه من أن الأصول الثابتة قد تم تقويمها حسب الاصول الشرعية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وإذا أتضح له أن هناك أنحرافا فى تقويم بعض تلك الأصول عن تلك المعايير المحاسبية فعليه أن يلفت نظر الإدارة الى ذلك ، وإذا لم نأخذ بوجهة نظره وتعمل على تصحيح اسس التقويم فعلى المراجع أن يشير الى ذلك صراحة فى تقرير المراجعة ، كما يجب على المراجع التحقق من أن المبادئ التى تسير عليها المنشأة فى تقويمها لأصولها الثابتة ثابتة لا تتغير من سنة الى اخرى ، وإذا أتضح له أن تعديلا قد حدث فى أساس التقديم عن السنة السابقة فعليه أن يشير الى ذلك صراحة فى تقرير المراجعة .

وتتمثل اسس تقويم الاصول الثابتة طبقا للمعايير المحاسبية أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فى الأتى :-

أ- تقويم الأصول الثابتة القابلة بطبيعتها للأستهلاك بثمن تكلفتها ناقصا الإستهلاك :-

حيث يقصد بالتكلفة ثمن شراء الأصل مضافا اليها جميع المصروفات الراسمالية الخاصة بذلك الأصل مثل رسوم التسجيل وعمولة الشراء وكل ما يصرف على الاصل الثابت المشترى حتى يصبح معدا للأستخدام ، أما فيما يتعلق بالأصول الثابتة التى قد يتم صنعها بمعرفة المنشاة فيقصد بالتكلفة جميع عناصر التكلفة التى أنفقت على هذا الأصل كما هى موضحة بقوائم التكاليف .

أما الأستهلاك الواجب خصمه من تكلفة الأصل الثابت فيمثل النقص التدريجى الذى يطرأ على قيمة الأصل نتيجة الأستعمال أو مضى المدة أو التقادم .

ب- تقويم الأصول الثابتة التى تحصل عليها المنشاة عن طريق الهبة :-

يتم تقويم تلك الاصول بالقيمة السوقية العادلة لتلك الأصول في تاريخ الحصول عليها ، ويطبق عليها أيضا الإستهلاك .

ولتحقيق هدف التقويم عند مراجعة الأصول الثابتة يجب على المراجع إتباع الإجراءات التالية :-

١- أن يحصل المراجع على شهادة من الإدارة بالأصول الثابتة موضحا بها جميع المصروفات الرأسمالية التى أعتمدتها وأضيفت الى حسابات تلك الأصول خلال العام ، مع بيان تفصيلى لتلك الإضافات ، كما يجب أن تتضمن الشهادة أيضا إقرار من الإدارة يفيد بأن جميع الإستهلاكات أخذت فى الحسبان وأنها حملت على قائمة الدخل ، وعلى المراجع أن يقوم بمراجعة إختبارية لبعض تلك الإضافات والإطلاع على المستندات المؤيدة لها .

٢- يجب أن يفحص المراجع جميع المستندات المؤيدة لحيازة الأصول الثابتة أو التخلص منها (أو قوائم التكاليف) والتأكد من سعر التكلفة أو ثمن الشراء ، ويجب عليه التحقق من أن تلك الأصول قد سجلت بالتكلفة .

٣- يجب على المراجع فحص معدلات الأستهلاك وأعادة حساب مصروف الأستهلاك ، مع التأكد من كفاية تلك الأستهلاكات لمقابلة النقص الفعلى الذى طرأ على الأصل ، وفى الحالات التى يرى فيها أنها غير كافية أو مغالى فيها ، فعليه أن يلفت نظر الإدارة الى ذلك ، فإذا لم تأخذ بوجهة نظره عليه أن يشير الى ذلك فى تقرير المراجعة .

٤- عند التحقق من تقويم عقود الأستثمارات الرأسمالية طويلة الاجل ، فانـــه يجب أن يراعى المراجع أن التكلفة هى القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار ، ويجب أن يقوم بتقويم معدل الفائدة المستخدم .

٥- التحقق من أتباع المنشأة لسياسة ثابتة في حساب قيمة الأستهلاك وعـــدم تغييرها لتلك السياسة من سنة الي أخرى ، فإذا ما تبين له أن المنشأة قـد عدلت من طريقة حساب الأستهلاك عما كان متبع فى السـنة الماضيـة فعليه أن يشير بذلك صراحة في تقديره .

٦- يجب على المراجع فحص مصاريف الصيانة والإصلاح فحصا دقيقـا ، والتحقق من أن ذلك الحساب لا يتضمن بنود رأسمالية كان يجب إضافتها الى قيمة الأصل ، بحيث يتضمن حسابات الصيانة والإصـلاح الإنفـاق على الأصول الثابتة ، من ثم يكون من الضرورة بمكان أن يقوم المراجع بفحص العقود الجوهرية الخاصة بحساب الإصلاح والصيانة ومراجعتـها مستنديا بغرض إكتشاف تلك العناصر الواجب رسملتها ، بحيـث لا يتـم تحميلها على حساب مصاريف الإصلاح .

٧- مراجعة أختبارية مستندية لما قد يطرأ على بعض عناصر الأصول الثابتة من أستبعاد نتيجة بيعها خلال الفترة ، والتأكد من إعتماد تلك العملية مـن جانب الجهة المختصة ، ومن أن الأرباح والخسائر التى نتجت من عملية البيع قد عولجت محاسبيا بشكل صحيح بما يتفق وطبيعة تلك المكاسب أو الخسائر الرأسمالية .

٨- من الأهمية بمكان أن يستفسر المراجع عن إمكانية وجود عمليات تخلـص لأصول غير مسجلة ، خاصة إذا ما كان نظام الرقابة يسمح بإتمام عمليـة

الشركة وكذلك طوابع البريد والدمغة ، كما يجب أن يتضمـــن محضـر الجرد أى مبالغ مودعه بالخزينة بصفة أمانة لحين تســليمها لأصحابــها كالأجور التى لم يتسلمها الموظفين بعد ، ويوضح فى نهاية المحضر بـأن كل ما وجد بالخزينة وتم جرده قد أعيد إلى أمين الخزنة ، كما يجــب أن يوقع الصراف بما يفيد الاستلام لكل ما كان بخزينته من عهد .

٥- يجب أن يتم مطابقة ما يسفر عنه الجرد الفعلى للأرصدة النقدية الموجودة بخزائن الشركة مع ما هو مقيد بسجلات الشركة فى تاريخ الجرد ، وفــى حالة ظهور اى عجز أو زيادة يتعين على المراجـــع أن يقـوم بأخطــار الإدارة عن ذلك كتابة .

٢/٣/٤/٥ إختبارات التحقق من وجود النقدية فى البنك :

حيث يقوم المراجع بالتحقق من الوجود الفعلى لتلك ألا رصده فى تــاريخ إعداد القوائم المالية ، ومن مدى مطابقتها لأرصدة الدفاتر ، وطبقا لمـــا هــو موضح بالميزانية التى أعدتها الشركة فى نهاية تلك الفترة .

ولتحقيق ذلك فأن المراجع يجب أن يحصل على مصادقة مباشــــرة مــن البنك ،ويتم التوقيع على طلب المصادقة عن طريق موظـــف مســئول لــدى العميل ، وذلك للسماح للبنك بأمداد المراجع بالمعلومات اللازمة له ، وهـذا لا يمنع المراجع من الإشراف على إرسال المصادقة بــالبريد ، مــع الــترتيب لإرسال المصادقة الى المراجع مباشرة ثم يتم بعد ذلك اجراء مطابقة الرصيـد الظاهر بتلك المصادقة مع مذكرة تسوية البنك المعدة من قبــل عــن طريــق العميل ، كما يجب فحص الشيكات التى لم تصرف بعد حتى تــاريخ أعـداد مذكرة التسوية وذلك بعد نهاية الفترة للتحقق من جديه صرفها .

عموما يجب مراعاة الاعتبارات التالية عند تحقيق ذلك الإجراء :-

١- يجب أن يطابق المراجع الرصيد الموضح بالمصادقة (الإقرار الكتابى) الوارد إلية مباشرة من البنك مع رصيد البنك بدفاتر الشركة .

٢- فى حالة عدم مطابقة الرصيد الوارد بإقرار البنك مع رصيد الدفاتر ، يتعين على المراجع الإطلاع على كشف الحساب المرسل من البنك إلى الشركة فى نهاية الشهر الأخير من الفترة المالية محل المراجعة ، حيث يقوم بمراجعة جميع القيود التى أجرتها الشركة لإثبات العمليات التى وردت بكشف الحساب هذا والتى لم تكن مقيدة بالدفاتر .

٣- الإطلاع على مذكرة التسوية التى أعدتها الشركة ، والتى تأخذ عاده أحد الشكلين التاليين :-

نموذج أيضاحي رقم (١)		نموذج أيضاحي رقم (٢)	
- الرصيد بموجب أقرار البنك (دائن) فى ٢٠٠٠/١٢/١٣	×××	- الرصيد بموجب الدفاتر (مدين) فى ٢٠٠٠/١٢/١٣	×××
يضاف إليه :		يطرح منه :	
- إبداعات تمت فى نهاية المدة وسجلت بالدفاتر ولكنها لم تظهر بعد بكشف الحساب حتى ٢٠٠٠/٢/٣١	×××	- إبداعات تمت فى نهاية المدة وسجلت بالدفاتر ولكنها لم تظهر بعد بكشف حساب البنك حتى ٢٠٠٠/١٢/٣١	××
	×××		×××
يطرح منه :		يضاف إليه :	
- شيكات مسحوبة لأمر الغير ولم تظهر بعد بكشف حساب بالبنك حتى تاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣٠ لعدم تقديمها بعد لصرف قيمتها من البنك...	×××	- شيكات مسحوبة لأمر الغير ولم تظهر بعد بكشف الحساب حتى تاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١	××
- الرصيد بموجب دفاتر المنشأة (مدين) فى ٢٠٠٠/١٢/٣١	××	- الرصيد بموجب إقرار البنك (دائن) فى ٢٠٠٠/١٢/٣١	××

٤- تتبع الشيكات المسحوبة لأمر الغير والتى لم تقدم للصرف حتى نهاية الفترة المالية والتى ظهرت فى مذكرة التسوية ،وذلك بالرجوع إلى كشوف حساب البنك فى أوائل الفترة التالية للفترة محل المراجعة ، للتحقق من صرف تلك الشيكات والتحرى عن بيان أسباب وجود شيكات معلقة لمدد طويلة (أن وجدت) .

٥- تتبع الايداعات النقدية التى تمت فى نهاية الفترة المالية محل المراجعة التى لم تظهر بكشف فى حساب البنك عن الشهر الأخير، وذلك بالإطلاع على كشف حساب البنك فى الشهر الأول من العام التالى ، للتحقق من قيد البنك لتلك الايداعات بحساب جارى الشركة .

٤/٤/٥ التحقق من أستقلال الفترة المالية :

حتى تظهر الميزانية القيمة الصحيحة لرصيد النقدية ، يجب أن تشتمل الدفاتر والسجلات على جميع العمليات النقدية الخاصة بالسنة المالية من مقبوضات أو مدفوعات ، ولا يجب أن تتضمن أيه عمليات نقدية خاصة بالسنة المالية الجديدة ، وهو ما يطلق عليه بالحد الفاصل بين السنة المالية القديمة والجديدة **Cutoff of Cash** أو استقلال الفترات المالية بالنسبة للعمليات النقدية ، ويتم إجراء ذلك عن طريق قيام المراجع بأتباع الإجراءات التالية :-

١- إذا أمكن للمراجع أن يكون موجود بالمنشأة فى يوم انتهاء السنة المالية - فأنه يكون باستطاعته تحقيق ذلك الحد الفاصل عن طريق جرد أية مقبوضات لم يتم إيداعها بالبنك ، حينئذ يصعب أن تتضمن الدفاتر أى مقبوضات لم يتم تسلمها بعد تلك النقطة دون أن يعلم المراجع .

وقبل قيام المراجع بجرد النقدية الباقية فأنه يجب أن يتأكد من قيد المنشأة للشيكات الواردة من العملاء والتى لم تودع بعد بالبنك ، ومن ثم فهى ستدخل ضمن جرد النقدية وبالتالى يومية المقبوضات النقدية ، ويتعين مراجعة تلك الشيكات من حيث مبلغها واسم الساحب مع المسجل بيومية المبوضات ، فإذا وجد المراجع أن الشيكات قد رحلت إلى حسابات أشخاص أخرين بخلاف أسماء صاحبى تلك الشيكات فهذا يوحى بوجود غش يطلق عليه **Lapping** .

وحيث أنه من الصعوبة بمكان حضور المراجع لدى جميع عملاء المراجعة يوم انتهاء السنة المالية ، فأن المراجع يلجأ لطريقة بديلة أخرى فى نهاية السنة المالية وجرد النقدية هى طريقة مراجعة ما يطلق عليه بالحد الفاصل للنقدية ، وتقوم على التأكد من أن النقدية التى لم تظهر بعد بكشف البنك الظاهرة فى مذكرة تسوية البنك قد ظهرت كايداعات فى كشف حساب البنك في أول يوم عمل فى السنة المالية الجديدة ، فعدم أيداع مقبوضات اليوم الأخير من السنة المالية فورا فى البنك يوحى بأن النقدية التى تم تسلمها فيما بعد قد أضيفت إلى تلك المبالغ ، ويؤدى ذلك إلي إظهار رصيد النقدية فى الميزانية بأعلى من قيمته الحقيقية .

وبالنسبة للمدفوعات النقدية فان التأكد من أن الدفاتر لم تحتوى الا على المدفوعات النقدية الخاصة بالسنة المالية ، يجب على المراجع إذا كان حاضرا بالمنشأة فى نهاية السنة المالية أن يأخذ أخر شيك مسحوب على كل بنك تتعامل معه المنشأة ، ويجب عليه أن يتحرى عما إذا كانت جميع الشيكات حتى ذلك الرقم قد سلمت لأصحابها ، ومن ثم يجب أن يهتم بتواريخ الشيكات التى لم تصرف بعد ، حيث يجب أن تكون تلك الشيكات مؤرخة بتاريخ سابق على نهاية الفترة المالية ، فضلا عن الاهتمام أيضا بتواريخ تقديم الشيكات إلى

البنك ، حيث لوحظ المراجع أن هناك فترة طويلة غير عادية بين تاريخ الشيك وتاريخ تقديمه إلى البنك ، فأنه يكون من الواجب على المراجع الاستفسار عما إذا كان تسجيل المدفوعات النقدية قد تم بشكل خاطئ فى نهاية السنة المالية ، كما أن الإدارة يجب عليها أن تقدم تفسيراً لذلك التأخير فى تقديم الشيكات إلى البنك .

كما أن التلاعب بأرصدة البنوك أو ما يطلق عليه Kitting أو التلاعب الذى يتم عن طريق إظهار أى زيادة متعمدة فى أرصده البنوك عن طريق التحويلات فيما بينها ، يمكن أيضاً أكتشافه بفحص الشيكات المدفوعة والمرفقة مع كشف حساب البنك عن مدة تالية على تاريخ الميزانية وتتبعها بسجلات المدفوعات النقدية للتأكد من أنها سجلت بشكل ملائم .

٢- هناك أجراء أخر يستخدمه المراجع للتحقق من أن العمليات النقدية قد سجلت فى الفترة الصحيحة عن طريق طلب كشف حساب من البنك بمعرفة عميل المراجعة **Cutoff bank Statement** يغطى مده سبعة إلى عشرة أيام على الأقل بعد نهاية الفترة المالية للشركة ، بحيث يرفق بذلك الكشف إشعارات الإضافة وحوافظ الإيداع والشيكات المنصرفة خلال الفترة ، وحيث يتم مطابقة ذلك الكشف مع سجل النقدية بالبنك لدى دفاتر العميل، كما يتم متابعة البنود المعلقة الواردة بمذكرة التسوية (سواء الايداعات بالطريق أو الشيكات التى لم تقدم للصرف) ، حيث أنه بما أن تلك العمليات قد قيدت بدفاتر المنشأة قبل نهاية السنة المالية ، فيفترض بأنها ستظهر بكشف حساب البنك خلال الفترة التالية التى يغطيها ذلك الكشف فى المدة المالية التالية .

٣- كما يجب على المراجع أيضا مراجعة التحويلات بين البنوك من الأسبوع الأخير من السنة المالية والأسبوع الأول من السنة المالية الجديدة ، والهدف من ذلك إظهار أى زيادة متعمدة فى أرصده البنوك عن طريق الغش والتلاعب Kitting ، فعن طريق وجود أكثر من حساب بنك بالمنشأة يتم أجراء تحويلات من بنك إلى أخر ، على سبيل المثال سحب شيك على أحد البنوك وإيداعه فى بنك أخر ، يتم مضى مده يطلق عليها مده المقاصة قبل تحصيل الشيك من البنوك المسحوب عليه ، وخلال تلك المدة فأن قيمة الشيك تكون داخلة فى الرصيد المودع لدى كلا البنكين .

ويستطيع المراجع أكتشاف أى تلاعب من ذلك النوع بإعداد كشف بالتحويلات بين البنوك يغطى بضعة أيام قبل وبعد تاريخ الميزانية .

ويوضح هذا الكشف جميع التحويلات بين البنوك ، وتظهر تواريخ قيمة تلك المقبوضات والمدفوعات فى دفاتر النقدية وفى كشوف حسابات البنك ، ويوضح جدول رقم (١٧/٥) مثالا لهذا الكشف .

جدول رقم (١٧/٥)

كشف التحويلات بين البنوك

رقم الشيك	حسابات البنوك			تاريخ السحب		تاريخ الإيداع	
	من	الى	المبلغ	الدفاتر	البنك	الدفاتر	البنك
٤٣٠٠	الأهلى سوستيه	مصر	٥٠٠٠	١٢/٢٨	١/٣	١٢/٢٨	١٢/٢٨
٥٤٠٠	الأهلى سوستيه	القاهرة	٧٠٠٠	١/٢	١/٤	١٢/٣٠	١٢/٣٠
٥٥٠٠	الإئتمان	مصر	٣٠٠٠	١/٣	١/٥	١/٣	١٢/٣١

ويلاحظ أنه بمقارنة التواريخ فى الكشف السابق يستطيع المراجع إكتشاف ما إذا كان قد حدث تلاعب فى الأرصدة النقدية أم لا ، حيث أن الزيـادة فـى حسابات أحد البنوك والنقص فى حساب بنك أخر يجب أن يتم تسـجيلها فـى دفاتر النقدية فى السنة المالية نفسها ، حيث يلاحظ أن الشيك ٥٤٠٠ قد تم قيده فى دفاتر النقدية كايداعات فى حساب بنك القاهرة فى ١٢/٣١ وكمسـحوبات فى بنك الأهلى سوستيه بتاريخ ١/٢ ، وكنتيجة لقيد الجانب المدين من العمليـة فى فترة مالية والجانب الدائن فى فترة مالية أخرى ، فإنه يترتب علـى ذلـك زيادة فى رقم النقدية فى ١٢/٣١، وحتى يتم الحفـاظ علـى تـوازن يوميـة المقبوضات النقدية يجب أن يتم جعل أحد الحسابات دائنا فى ١٢/٣١ ليقـابل القيد الذى تم عمله فى الجانب المدين من حساب النقدية بالبنك .

فإذا رحل المبلغ الى الجانب الدائن من أحد حسابات الإيـرادات فيـترتب على ذلك زيادة فى رقم الأرباح ، بالإضافة الى الزيادة فى رقم النقدية ، وهـذا النوع من التلاعب قد تتعمد إدارة الشركة القيام به للتلاعب فى نتيجة الأعمـال والمركز المالى للشركة .

٤- يجب أن يهتم المراجع عند فحص كشف حسـاب البنـك بالشـيكات المرفوضة لعدم كفاية رصيد النقدية المسحوب عليـها تلـك الشـيكات **Non Sufficient Funds Checks** ، فمن المعتاد عندما يرسل العميل شيكات سـداد أرصده حساب المدينين إلى البنك لتحصيلها ، أن يسجل قيمة تلك الشيكات فـى كل من الجانب الدائن لحساب المدينين والجانب المدين فى حساب النقدية ، كما يضيف البنك قيمتها فى حساب العميل فور ايداع تلك الشـيكات ، وإذا فشـل البنك فى تحصيل تلك الشيكات من البنك المسحوب عليه ، يقوم بالتالى بتنزيل قيمتها فى رصيد حساب العميل وإرسالها إليه، ولكون تلك الشيكات لا تمثـل

نقدية فى نهاية الفترة المالية ، فأن المراجع غالباً ما يوصى بتسويتها بقيد محاسبى يمثل طرفه المدين حسابات المدينين والنقدية طرفه الدائن ، كما أن شيكات العملاء المؤجلة التاريخ Postdated تعد أيضاً مدينين وليس نقدية ، فضلاً عن أنه يجب على العميل تظهير تلك الشيكات لتوفير رقابة محاسبية مناسبة عليها .

٥/٤/٥ التحقق من العرض الملائم للنقدية والإفصاح عنها فى القوائم المالية :

تظهر النقدية عاده فى الميزانية كرقم واحد تحت اسم النقدية فى الصندوق والبنوك ، وليس هناك فائدة تذكر لمستخدمى القوائم المالية من إظهار الأرقام المودعة فى كل بنك على حده وإنما تذكر كايضاح متمم للقوائم المالية .

يتعين على المراجع التحقق من أن رقم النقدية الذى تظهره الميزانية يجب أن يكون حراً أو متاحا للاستخدام العام ، ومن ثم فإذا كان هناك قيود مفروضة على أستخدام النقدية (كالتزام المقترض بحد أدنى طبقاً لشروط الافتراضات) ، فعلى المراجع أن يتأكد من وجودها (ويتم ذلك عن طريق المصادقات التى يرسلها المراجع إلى البنك والذى غالباً ما يفصح عن تلك القيود) .

وعلى المراجع التحقق من أنه قد أفصح عن تلك القيود بشكل ملائم فى الميزانية .

كما يجب على المراجع تطبيقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المصرية إعداد قائمة التدفقات النقدية والتى تعتبر جزء لا يتجزأ من القوائم المالية ، كما يجب عليه مراعاة الإفصاحات التالية :-

- هل تم تبويب التدفقات على أساس التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل ؟
- هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن التدفقات النقدية من العمليات غير العادية ؟
- هل تم عرض التدفقات النقدية الناتجة عن الضرائب على الدخل ضمن أنشطة التشغيل ؟
- هل تم عرض التدفقات النقدية من شراء أو بيع الاستثمارات في شركات ضمن أنشطة الاستثمار ؟
- هل تم استبعاد المعاملات غير النقدية المتعلقة بأنشطة التمويل والاستثمار من قائمة التدفقات النقدية وتم الإفصاح المناسب عنها ؟
- هل تم الإفصاح عن مكونات بنود النقدية وما فى حكمها فى تاريخ الميزانية ؟
- هل تم الإفصاح المدعم بتعليق من الإدارة عن حجم النقدية وما فى حكمها المتواجد لدى المنشأة ولكن لا تستطيع المنشأة استخدامه نتيجة وجود قيود عليه ؟

٥/٥ إختبارات التحقق الأساسية من المخزون :

١/٥/٥ طبيعة المخزون وإجراءات وأهداف مراجعته :

١/١/٥/٥ طبيعة المخزون :-

طرأ تغيير جذرى فى مسئولية المراجع عن المخزون نتيجة القضية المشهورة المعروفة ماكيسون وروبينز فى عام ١٩٣٩ ، حيث كان المراجعين حريصين على تجنب أى مسئولية عن جرد المخزون أو صحة الكميات التى تظهر فى قوائم الجرد بالحصول على شهادة من الإدارة تفيد وجود البضاعة وصحة كمياتها ، وإعتبارا من عام ١٩٧٢ أصدر المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين مجموعة من إيضاحات معايير المراجعة ، حيث أكد كل من الإيضاح رقم (١) ، (٢) أهمية ملاحظة المراجع للجرد الفعلى للمخزون [١] .

ويعرف المخزون طبقا لمعيار المحاسبة الدولى والمصرى رقم (٢) بأنه: أصل :-

أ – يحتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادى للمنشأة .

أو ب– فى مرحلة الإنتاج ليصبح قابلا للبيع .

أو جـ– فى شكل مواد خام أو مهمات تستخدم فى مراحل الإنتاج أو فى تقديم الخدمات .

---

[١] لمزيد من التفصيل حول مسئولية المراجع عن ملاحظة جرد المخزون ونصوص وقائع القضايا التى نظرت هذا الموضوع وأحكامها يمكن للقارئ الرجوع الى :-

– د . أمين السيد أحمد لطفى ، مسئولية المراجع القانونية – الكتاب الثالث – من موسوعة د . أمين لطفى فى المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٠ – ٢٠٠١ .

ويتم الإعتراف بالمخزون فى الدفاتر والسجلات المالية بإعتباره أصل من أصول المنشأة إذا تم إستيفاء الشروط التالية :-

أ - أن تكون جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية المخزون قد إنتقلت للمنشأة .

ب- عدم إحتفاظ المنشأة البائعة بحق التدخل الإدارى المستمر والمتعلق عادة بملكية البضاعة أو الرقابة الفعالة على السلع المباعة .

جـ- عندما تتوافر درجة كافية من التأكد من أن المنافع الإقتصادية المرتبطة بالمخزون سوف تتدفق الى المنشأة المشترية .

٢/١/٥/٥ برنامج مراجعة المخزون والتحقق منه :-

عادة ما يلقى المخزون عناية كبيرة من جانب المراجعين ، حيث يفوق الإهتمام به أى بند أخر من بنود القوائم المالية نسبيا ، وفيما يلى برنامج عام لمراجعة المخزون .

	إجراءات المراجعة	فى تاريخ الإقفال المبكر	فى تاريخ القوائم المالية
١	ملاحظة جرد المخزون سواء أكان :- خامات . قطع غيار . مواد تعبئة وتغليف . مستلزمات سلعية أخرى . إنتاج تام . إنتاج غير تام . وقم بجرد عينة منه مع أخذ أية ملاحظات تؤثر على جدية اللجان القائمة بالجرد .		

٢	مطابقة الرقم النهائي للمخزون بقوائم الجرد النهائية مع مسودة محضر الجرد والعكس مع الإستفسار عن أية بنود غير متطابقة وفحص التسويات المتعلقة بها .		
٣	مراجعة العمليات الحسابية في قوائم الجرد .		
٤	التأكد أن الكميات التي تم جردها مطابقة لحسابات مراقبة المخزون .		
٥	التحقق من أن أية بنود صرفت أثناء الجرد قد انعكست على الحسابات أو في كشوف تسوية مناسبة .		
٦	أجراء إختبارات القطع بين كل من المبيعات والمشتريات والمخزون الى المدى الذى تراه مناسبا .		
٧	فحص قوائم المخزون للتحقق من سلامة الفصل بين المواد الخام والبضاعة التامة والبضاعة المشتراة بغرض البيع .		
٨	مراجعة تكلفة المواد الخام مع فواتير الموردين (وارد المخازن) والتحقق من صحة العمليات الحسابية بسجلات المخزون .		
٩	القيام بإجراء معادلة كمية للخامات والمقارنة مع محاضر الجرد أول وأخر المدة وكذلك كمية الخامات المنصرفة للإنتاج .		
١٠	فحص أسس وضع معايير التكلفة وإختيار الإنحرافات المعيارية عن الفعلية لكل من الأجور والمصروفات .		
١١	التحقق من ثبات سياسة تسعير المخزون .		
١٢	مراجعة المصروفات الصناعية غير المباشرة الداخلة في الإنتاج.		
١٣	مراجعة المسجل في حسابات مراقبة المخازن ونظيره في الأستاذ العام .		
١٤	مراجعة مردودات المبيعات وأسبابها وتبويب المردودات بالمخزون (إنتاج تالف — إنتاج تام) .		
١٥	مراجعة وإختبار أعمار المخزون من أجل تقدير المخصص اللازم للأصناف بطيئة الحركة .		
١٦	الإطلاع على محاضر لجان تسعير الإنتاج التام لمعرفة الأسس		

	المتبعة لتحديد سعر البيع .			
١٧	الإطلاع على محاضر مجلس الإدارة .			
١٨	التحقق من ملكية المخزون مع الأخذ فى الإعتبار أية تحفظات على الملكية وكذلك الحصول على شهادات لبضاعة الأمانة وبضاعة لدى الغير .			
١٩	دراسة التغيرات التى تمت على التكلفة مع ربطها بكمية إنتاج الفترة وتحديد مدى منطقية الأرقام وكذلك مدى الحاجة لإجراء فحص إضافى لتحديد تكلفة الإنتاج .			
٢٠	مراجعة تكلفة الإنتاج تحت التشغيل والتأكد من أنه تم تحميله بالتكاليف طبقا لمراحل إتمامه .			
٢١	فحص إنحرافات العام مع إنحرافات العام السابق عن الموازنة التقديرية .			
٢٢	مقارنة تبويب المخزون هذا العام مع الأعوام السابقة والتحرى عن أية تغييرات جوهرية .			
٢٣	مقارنة قائمة مخزون الإنتاج التام فى نهاية العام مع طلبات البيع المتفق عليها فى بداية العام التالى ومقارنته بالتكلفة وتحديد المخصصات اللازمة إذا تطلب الأمر .			

٣/١/٥/٥ أهداف الإختبارات الأساسية للمخزون :-

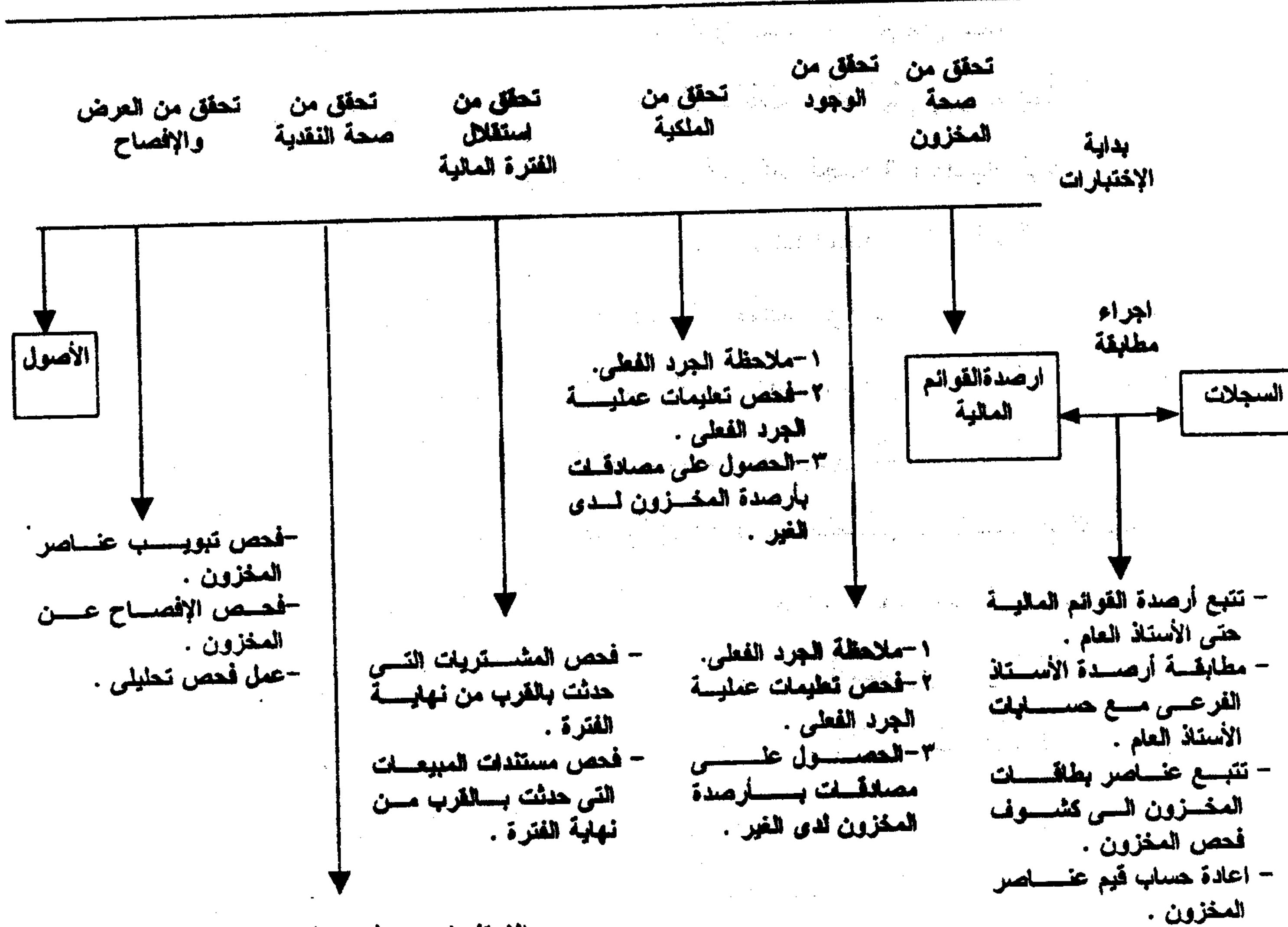
تبدأ عملية مراجعة المخزون بمطابقة أرصدة حسابات المخزون المختلفة فى القوائم المالية بأرصدة حساباتها فى الدفاتر المحاسبية ، وتنطوى تلك الخطوة على الفحص المستندى لمطابقة الأرصدة بالقوائم المالية مع أرصدة حسابات الأستاذ العام ، ثم مطابقة الأرصدة الأخيرة مع حسابات دفتر الأستاذ الفرعى – سجلات المخزون المستمر – لكل من المخزون السلعى من المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام .

وكذلك يتم تتبع العناصر المدينة بسجلات المخزون الدورى الى فواتير الموردين ، كما يتم فحص تقارير الإستلام للتأكد من صحة الإضافات للمخزون ، ويتم إعادة حساب وترصيد إجمالى سجلات أذون السداد ويوميات المخزون والمصروفات ويوميات المشتريات والمردودات ويومية المدفوعات النقدية ، كما يتم متابعة تلك العناصر الى حسابات الأستاذ الخاصة بكل منها ، وتمثل تلك الإجراءات نوعا من الإختبارات مزدوجة الأهداف لأنها من ناحية تهدف الى التحقق من الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية وكذلك أرصدة الحسابات.

وهناك علاقة واضحة بين أهداف مراجعة المخزون والإجراءات المرتبطة بتحقيق تلك الأهداف ، حيث تتمثل أهداف إختبارات التحقق من المخزون فى التحقق من صحته وشرعيته والتحقق من وجوده ، والتحقق من ملكيته والتحقق من إستقلال الفترة المالية لتسجيل عملياته ، والتحقق من صحة تقويمه بالإضافة الى التحقق من عرضه بشكل ملائم والإفصاح عنه بشكل كاف فى القوائم المالية ، يوضح الشكل رقم (١٨/٥) خريطة تدفق توضح تلك العلاقة .

شكل رقم (٥/١٨)

علاقة إختبارات المراجعة بأهدافها



-الإستفسار عن طريق التقويم المطبق .
-فحص قيمة الوحدة للتأكد من مطابقتها للمعايير المحاسبية .
-فحص سعر السوق لعناصر المخزون .
-فحص سجلات محاسبة التكاليف.
-حساب هامش الربح ومقارنته مع الفترات السابقة .
-فحص المخزون التالف .
-حساب معدل دوران المخزون ومقارنته مع الفترة السابقة .
-فحص المخزون بطئ الحركة .
- الحصول على خطاب اقرار من الإدارة.

٢/٥/٥ التحقق من صحة وشرعية المخزون :-

يتم التحقق من صحة وشرعية حساب المخزون عن طريق التحقق من وجود نظام رقابة داخلى جيد يدعمه ، ويكون هناك إلتزام من جانب المنشأة بتطبيقه وهذا ما تم الإشارة اليه فى الفصل الثالث ، كما يتم إجراء إختبارات الدقة الحسابية لحساب المخزون بالإضافة الى المراجعة المستندية الإختبارية لكافة عملية المخزون والتأكد من أنها قد تمت وفقا لمعايير المحاسبة .

حيث يتم الفحص المستندى عن طريق مطابقة أرصدة المخزون بالقوائم المالية مع أرصدة المخزون بحسابات الأستاذ العام ، والتى يتم مطابقتها أيضا مع حسابات دفتر الأستاذ الفرعي أو سجلات المخزون المستمر سواء لكل من المخزون السلعى من المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام ، كذلك يمكن تتبع سجلات المخزون الدورى الى فواتير الموردين ، كما يتم فحص تقارير الإستلام للتحقق من صحة الإضافات للمخزون ، ويتم إعادة حساب وترصيد إجمالى سجلات أذون السداد ويوميات المخزون والمصروفات ويومية المشتريات والمردودات ويومية المدفوعات النقدية ، كما يجب متابعة تلك العناصر الى حسابات الأستاذ الخاصة بكل منها ، وقد سبق وأن تم مناقشة تلك الإجراءات فى إختبارات الإلتزام بتطبيق الإجراءات الرقابية فى الفصل الثالث .

كما يجب التحقق من معقولية رصيد المخزون عن طريق قيام المراجع بالفحص التحليلى للنسب الهامة الخاصة بالمخزون بالقوائم المالية ، وبعد حساب تلك النسب يستفسر المراجع من العميل عن أسباب أى تقلبات جوهرية

فى هذه النسب ، وإذا لزم الأمر يجب عليه كذلك عمل فحص مستندى لتبرير تلك الإختلافات .

فلا شك أن المراجع يمكنه إكتشاف الأخطاء الجسيمة فى الأسعار أو المجاميع أو التضريبات في قوائم جرد المخازن ، وكذلك عند إدخال أى بنود وهمية فى قوائم الجرد عن طريق بعض الإختبارات العامة التى يكون الغرض منها الحكم بمعقولية رقم المخزون (على سبيل المثال إستخدام نسب مجمل الربح الى المبيعات ، وحساب معدل دوران المخزون ....) ، ويجب أن يكون هناك تفسير لأى زيادة أو نقص جوهرى فى أرقام هذا العام إذا قورنت بأرقام العام السابق .

فلا شك أن إستخدام المراجع معدلات دوران المخزون محسوبا على أساس إيجاد العلاقة بين تكلفة المبيعات عن السنة المالية ومتوسط المخزون كما تظهره القوائم المالية الشهرية ، ومقارنة معدلات الدوران هذه بالمعدلات نفسها عن الأعوام السابقة سيكون أمرا هاما ، فالنقص فى معدل الدوران يوحي بوجود بضاعة قديمة راكدة ، وقد يكون هناك زيادة كبيرة فى رقم المخزون عن طريق تعمد المنشأة الى عمل تلك الزيادة توقعا لإرتفاع الأسعار أو لوجود إختناقات أو نقص فى بعض المواد الهامة ، الأمر الذى يؤدى بالطبع الى نقص في معدل دوران المخزون .

٣/٥/٥ إختبارات التحقق الأساسية من وجود المخزون :-

يتطلب التحقق من وجود البضاعة بالمخازن **Verification of Existence** ومطابقة ذلك لما هو مدرج بقائمة المركز المالى ضرورة إجراء جرد فعلى لتحديد وحصر المخزون السلعى فى نهاية الفترة المالية .

وتجدر الإشارة الى أن إجراء الجرد الفعلى للمخزون ليس من إختصاص المراجع وإنما تنصب مسئولية إجرائه مع عميل المراجعة ، وتنحصر مسئولية المراجع فى إجراء بعض الإختبارات للدرجة التى تطمئنه الى صحة الجرود ، فالمراجع إذن مسئول عن التحقق من أن عملية الجرد والعد للمخزون قد تمت بفاعلية وأن تلك الكمية تعكس الكميات الموجودة فى تاريخ القوائم المالية ، ومن هنا يجب على المراجع أن يقوم بملاحظة **Observation** الجرد السنوى التى تقوم بها المنشأة للتحقق من وجود المخزون بكميات صحيحة ، ويؤكد على ذلك قانون الشركات المصرى الذى يطلب أن يذكر مراقب الحسابات فى تقريره " عما إذا كان الجرد قد عمل وفقا للأصول المرعية مع بيان ماجد من تعديل فى طريقة الجرد التى أثبتت فى السنة السابقة – إن كان هناك تعديل ، وقد جرى العرف أن يضمن المراجع تقريره فى هذا الشأن العبارة التالى : " تم جرد البضاعة وتقويمها بمعرفة الإدارة وتحت مسئوليتها ، فى ضوء ذلك فإن مسئولية المراجع تجاه جرد البضاعة كمخزون فى نهاية الفترة هو التحقق من الوجود الفعلى للمخزون ويتم ذلك بإتباع ما يلى :-

١-فحص نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات الشراء والبيع والتخزين والتحقق من كفايتها فى منع الغش أوالتلاعب .

٢-التأكد من جدية عملية الجرد التى قامت بها إدارة المنشأة عن طريق الإطلاع على القرار والتعليمات المكتوبة الى اللجنة التى عهد اليها بالقيام بتلك المهمة .

٣-يجب أن يتواجد المراجع أو أحد مندوبيه لملاحظة موظفى عميل المراجعة أثناء قيامهم بعملية الجرد السنوى للمخزون ، وتبدأ عملية الملاحظة بفحص تعليمات خطوات عمل الجرد التى يصدرها العميل لإكتشاف أى

نقاط ضعف ، وتهدف تلك الملاحظة خلال عملية الجرد الى التأكد من التزام موظفى العميل بإتباع إجراءات الجرد الموضوعة وتقييم مدى كفاءتهم فى تأدية العمل .

٤-الإطلاع على كشوف أو قوائم الجرد التفصيلية التى أعدتها اللجنة التى قامت بعملية الجرد والتأكد من إعتماد تلك الكشوف من الإدارة .

٥-مطابقة الكميات الواردة بكشوف أو قوائم الجرد مع ما هو وارد ببطاقات الصنف أو دفاتر المخازن وإعداد كشف بالفروق والتحرى عن أسباب ذلك.

٦-القيام بجرد عملى لبعض الأصناف التى تكون له بها ، دراية ومطابقة نتيجة الجرد الذى قام به بنفسه مع ما هو مثبت بقوائم الجرد ودفاتر المخازن ، عن طريق متابعة تفاصيل الكمية التى اختبر عددها حتى جداول المخزون النهائية للتأكد من وجود الكمية ضمن كمية المخزون بالجداول .

٧-التأكد من أن قوائم الجرد لا تتضمن سوى الأصناف التى تتجر فيها المنشأة ، وأنه لا يدرج ضمن تلك القوائم أية عناصر من الأصول الثابتة.

ويهدف التحقق من شمولية عملية الجرد وكأساس لإعداد مذكرة ملاحظة الجرد يعتمد المراجع عمل قائمة إستقصاء ملاحظة إجراءات المخزون والتى يوضحها الشكل رقم (١٩/٥) .

شكل رقم (٥/١٩)

إستقصاء ملاحظة جرد المخزون

٢٠٠٠/١٢/٣١

اسم العميل :- الموقع :-

تاريخ الجرد :-

السؤال	الإجابة
١-هل أصدرت الشركة تعليمات مطبوعة بإجراءات الجرد.	نعم
٢-إذا كانت الإجابة بنعم هلى توجد صورة فى الملف .	نعم (ينظر ص ..)
٣-هلى أغلقت الشركة أبوابها وقت عمليات الجرد .	نعم
٤-إذا كانت الإجابة بلا –هل هناك رقابة على ادخال وصرف المخزون ؟	
٥-ما تاريخ وساعة الإبتداء فى الجرد ؟	٢٠٠٠/٣/٣١ الساعة ١٢م
٦-ما إسم المسئول عن الجرد بدون إنقطاع ؟	ــــــ
٧-هلى كان المسئول موجود خلال الجرد ؟	نعم
٨-ما تاريخ وساعة حضور المراجع لملاحظة الجرد ؟	٢٠٠٠/٣/٣١ الساعة ١٢م حتى الساعة ٥م
٩-هل تم عد أو قياس كافة عناصر المخزون ؟	نعم
١٠-هل عدلت أو ستعدل سجلات المخزون المستمر وهل هى تعديلات كبيرة ؟	نعم
١١-كيف يظهر المخزون المملوك للآخرين فى قوائم الجرد ؟	لا يوجد
١٢-كيف تم تمييز العناصر التالية :- - المخزون المتقادم . - المخزون التالف . - المخزون الزائد عن الحاجة	تم عده وتمييزه بواسطة مدير الرقابة على المخازن وإستبعاد قيمته من كشوف الجرد فى قائمة مستقلة
١٣-هل كان الجرد الفعلى جيدا ؟ اذا كانت الإجابة بلا وضح السبب ؟	نعم

١٤-هل كان هناك آلات أو مهمات محملة على حساب الأصول ضمن عناصر المخزون ؟	لا يوجد
١٥-كيف تم المحاسبة عن البضائع بالطريق ؟	لا يوجد
١٦-هل كانت المخازن منظمة بشكل جيد - وكان المخزون غير معرضا للتلف ؟	نعم
١٧-هل ستتسلم صورة من قوائم الجرد وهل هى مرفقة ؟	نعم
١٨-هل تم الحصول على رقم أخر تقرير إستلام لإختبار صحة إنتهاء الفترة المالية ؟	نعم
١٩-هل تم الحصول على رقم أخر اذن شحن أو فاتورة لإختبار صحة إنتهاء الفترة المالية ؟	نعم
٢٠-راقب الجرد الفعلى للمخزون الموجود بمستودعات الآخرين أو إحصل على مصادقات من تلك الجهات .	لا يوجد
٢١-ملاحظات أخرى .	

٤/٥/٥ إجراءات التحقق الأساسية من ملكية المخزون :-

يجب على المراجع التحقق من ملكية المخزون ، ويتم ذلك عن طريق فحص كافة مستندات عمليات المخزون سواء الشراء (فاتورة المورد ، طلب الشراء وأمر الشراء وتقارير الشراء) ، أو البيع (مستندات الشحن وإذن السداد وطلب وأمر الشراء) .

ويجب على المراجع أيضا التحقق من أن قوائم الجرد لم تتضمن فقط جميع البضائع الموجودة بالمخازن والمملوكة للمنشأة ، وإنما يجب أن تشتمل على كافة البضائع المملوكة للمنشأة فى تاريخ الجرد حتى لو كانت فى حيازة الغير ، وتتضمن إجراءات التحقق من الملكية عموما ما يلى :-

١-مراجعة إختبارية لبعض فواتير الشراء قبل وبعد تاريخ السنة المالية ، مع مقارنة تواريخ إثباتها كمشتريات باليومية مع تواريخ محاضر الفحص والإستلام وأذون الإضافة بالمخازن المرتبطة بها .

٢-مطابقة تواريخ محاضر إستلام تلك البضائع مع سجلات المخازن للبضاعة الواردة .

٣-مراجعة إختبارية لبعض فواتير البيع قبل وبعد تاريخ إنتهاء السنة المالية ، ومقارنة تواريخ إثباتها كمبيعات باليومية مع تواريخ أذون الصرف من المخازن ومع ما هو مقيد بسجلات المخازن من البضاعة الصادرة .

٤-الحصول على إقرارات كتابية من الغير بكل ما لديهم من بضائع مملوكة للمنشأة فى تاريخ الجرد مثل الوكلاء بالعمولة ومخازن الإستيداع أو البنوك .

٥-كما يجب أن يحصل المراجع على خطاب إقرار الإدارة ، والذى يفيد باستبعاد بضاعة الأمانة التى تحتفظ بها الشركة لحساب الغير من رصيد المخزون ، وعلى المراجع أن يقوم بفحص قوائم الجرد الفعلى للتحقق من عدم دخول تلك البضائع ضمن رصيد المخزون .

٥/٥/٥ إجراءات التحقق من إستقلالية الفترة المالية :-

إن الفصل الصحيح بين مشتريات السنة الحالية ومبيعات السنة الحالية أحد العناصر الهامة فى تحقيق قيمة المخزون فى نهاية السنة المالية ، فإذا ما تم إستلام بضاعة من أحد الموردين فى نهاية السنة المالية ولكن وردت الفاتورة فى أوائل السنة الجديدة وقيدت فى يومية المشتريات كعملية من عمليات السنة الجديدة ، فإن إدخال تلك البضاعة فى جرد المخزون وعدم إثباتها كمشتريات

فى السنة الحالية ، وعدم إثبات الإلتزامات المتعلقة بها فى رقم الدائنين يترتب عليه زيادة رقم الأرباح بقيمة تلك البضاعة ، وتخفيض قيمة رصيد الدائنين بذات القيمة ، ومن ثم يحدث خطأ مزدوج فى قائمة الدخل وقائمة المركز المالى ، ويحدث العكس إذا ما تم إستلام إحدى الفواتير مثلا فى أواخر السنة المالية وقيدت فى يومية المشتريات ، ولكن البضاعة الخاصة بتلك الفاتورة لم تصل الى المنشأة إلا بعد أيام من بداية السنة المالية الجديدة ، ومن ثم لم تدخل فى الجرد الفعلى للمخزون فى نهاية السنة المالية ، وفى تلك الحالة يحدث نقص فى رقم الأرباح وتخفيض فى رقم المخزون ويؤثر ذلك الخطأ المزدوج على قائمتى الدخل والمركز المالى أيضا .

ومن هنا يتعين على المراجع التأكد من أن جميع الإلتزامات المستحقة للموردين بشأن البضاعة التى دخلت فى جرد المخزون قد قيدت بالدفاتر ، ويتطلب ذلك منه أن يقوم بفحص فواتير الشراء وتقارير الإستلام عن عدة أيام قبل إنتهاء السنة المالية وبعدها ، فإذا ما كان تاريخ الفاتورة يقع فى أواخر السنة المالية وكان تاريخ تقرير الإستلام هو أيضا أواخر السنة المالية ، فإن معنى ذلك أن البضاعة قد تسلمت فى أواخر السنة المالية ودخلت فى جرد المخزون فى نهاية السنة المالية ، أما إذا كان تاريخ تقرير الإستلام يقع فى السنة الجديدة ، فإن معنى ذلك أن البضاعة لم تدخل فى جرد المخزون فى نهاية السنة المالية ، ويستكمل المراجع الفحص السابق بمراجعة سجلات إدارة التسلم والفحص .

عموما يجب على المراجع التحقق من أن الفترة المالية التى شحنت خلالها البضائع للعملاء للتأكد من صحة تسجيل تكلفتها ضمن حساب تكلفة السلع المبيعة خلال الفترة ، وبالمثل يقوم المراجع بفحص مستندات العمليات التى

حدثت بالقرب من نهاية الفترة تحت المراجعة وبداية الفترة التالية لها ، مع التركيز على فحص تواريخ قسائم الشحن وشروط التسليم حتى يمكن تحديد التاريخ الواجب فيه نقل تكلفة المبيعات من حسابات المخزون الى تكلفة المبيعات ، ويتعين عليه إختيار بعض عناصر يومية المبيعات التى حدثت قبل وفى تاريخ القوائم المالية ، وفحص مستندات شحن كل عملية على حدة للتأكد من أنه قد تم فعلا شحن تلك المبيعات خلال الفترة وليس في تاريخ يعقب تاريخ القوائم المالية .

ويجب على المراجع أيضا أن يتأكد من إثبات تكلفة البضاعة بالطريق والتى تم شرائها بشروط التسليم فى مواقع البائع ضمن أرصدة مخزون الفترة تحت المراجعة .

٦/٥/٥ إختبارات التحقق الأساسية من صحة تقويم المخزون :-

وعادة ما يقوم المراجع بإختبارات تقويم المخزون **Verification of Valuation** عن طريق إتباع الخطوات التالية :-

١- مراجعة أسس وطرق تسعير المخزون :

فالمراجع مسئول عن التأكد من أن أسس وطرق تسعير المخزون تتفق مع معايير المحاسبة ، من ثم فإن فحص تسعير المخزون يتطلب عادة تحديد الإجابة على ما يلى : ما هى الطريقة التى يتبعها العميل فى تسعير المخزون؟ وهل الطريقة المتبعة هى الطريقة نفسها المتبعة فى السنوات السابقة ؟

بوجه عام توجد أكثر من طريقة بديلة لتسعير المخزون ، حيث تكون الطريقة المتبعة هى التكلفة أو التكلفة أو السوق أيهما أقل ، أو طريقة التجزئة أو طريقة سعر السوق المعلن (فى حالة المعادن أو المواد الأولية التى لها

سعر معلن يتغير يوميا مثال ذلك الزنك والنحاس والمطاط) ، وبالنسبة للتكلفة توجد أكثر من أساس لإحتسابها مثل طريقة الوارد أولا يصرف أولا ، أو الوارد أخيرا يصرف أولا ، أو طريقة السعر المتوسط أو طريقة التكلفة المعيارية .

ومن ناحية ثانية يجب على المراجع أن يتحقق من مدى ثبات الشركة فى استخدام طريقة التسعير من عام لأخر ، وإذا ما حدث تغيير فى إتباع السياسة يتعين الإفصاح من جانب الشركة عن طبيعة التغيير ومبرراته وأثار ذلك على الأرباح ، كما ينبغى على المراجع أن يورد تحفظا فى تقريره بشأن عدم الثبات فى إستخدام الأساس المحاسبى لذلك العام عن نظيره السابق .

٢- إختبار المراجع تسعير الخامات والبضاعة المشتراة :

حيث يجب على المراجع الرجوع الى مستندات المبادلة كفواتير الشراء الواردة من الموردين لإختبار تسعير المخزون من الخامات والبضاعة ، سواء أكانت طريقة الوارد أولا يصرف أولا ، أو الوارد أخيرا يصرف أولا ، أو طريقة متوسط التكلفة .

٣- التأكد من طريقة تسعير المخزون من الإنتاج التام وغير التام ومعقوليتها :

للتأكد من أن طريقة تقويم المخزون التى إتبعها العميل قد تم تنفيذها طبقا للأصول المحاسبية ، يجب أن يقوم المراجع بإختبارات تسعير بعض البنود المختارة من الإنتاج التام والإنتاج غير التام ، ويتم إختبار تلك البنود من قوائم الجرد النهائية (بعد أن يتم اثبات الكمية والسعر والقيمة لكل بند من المخزون بتلك القوائم) ، ويقوم المراجع بإختبار تسعير الإنتاج التام بالرجوع الى سجلات التكاليف ، فإن كانت المنشأة تستخدم طريقة الأوامر الإنتاجية يرجع

المراجع لسجلات التكاليف الخاصة بالأوامر الإنتاجية ، فإن كانت المنشأة تتبع طريقة الوارد أولا يصرف أولا فإن كمية المخزون الباقية أخر المدة تمثل أحدث الأوامر الإنتاجية ، وحيث يجب أن تتفق أرقام التكلفة الظاهرة فى قوائم الجرد مع أرقام التكلفة التى تظهرها سجلات تكاليف الأوامر الإنتاجية .

٤- تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما اقل عند تسعير المخزون تطبيقا لسياسة الحيطة والحذر والتى تقضى بعدم أخذ ربح فى الحسبان ما لم يتحقق فعلا ، مع ضرورة الإحتياط لأى خسارة متوقعة :

عموما لا يعتبر المراجع مسئولا عن تقويم المخزون ، وبالتبعية ليس من واجباته وإختصاصاته تسعير البضاعة الباقية بمخازن المنشأة ، بل تنحصر مهمته فى التحقق فى التحقق من أن البضاعة الباقية قد تم تسعيرها طبقا للمعايير المحاسبية ، وأن أسس التسعير التى تسير عليها المنشأة فى تسعيرها للبضاعة الباقية لا تتغير من سنة لأخرى ، وفى حالة وجود أى إنحراف عن تلك المعايير فى تسعير المخزون عما كان متبعا فى العام الماضي يجب على المراجع أن يشير الى ذلك صراحة فى تقريره .

بإيجاز تتمثل مسئولية وموقف المراجع من صحة تقويم المخزون فيما يلى:-

١-الحصول على شهادة من الإدارة تفيد بأن البضاعة الباقية بمخازن الشركة أو لدى الغير أو بالطريق والموضحة بقوائم الجرد التفصيلية قد قومت على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل .

٢-القيام ببعض الإختبارات التى تطمئن الى صحة الأساس المتبع فى التقويم، عن طريق الرجوع الى فواتير شراء بعض الأصناف للتعرف على تكلفتها، مع دراسة السياسة التى تسير عليها الشركة فى تحميلها

المصروفات المباشرة وغير المباشرة لسعر الفاتورة ، وكذلك الإطلاع على نشرات الأسعار الرسمية للتعرف على سعر السوق ، وإذا ما تعذر ذلك يؤخذ سعر أخر فاتورة على أنه سعر ممثل لسعر السوق .

٣-التأكد من أن البضاعة التالفة أو الغير قابلة للبيع مستقبلا قد أدرجت بقوائم الجرد المقدمة اليه بدون قيمة .

٤-التأكد من أن المنشأة لم تغير الطريقة التي كانت تسير عليها في السنة الماضية عند تسعيرها للمواد المنصرفة للإنتاج ، وبالتالي في تسعيرها للمخزون السلعي المتبقي في أخر المدة .

٥-يقوم المراجع بالحصول على شهادة أو خطاب رسمي عن العميل يفيد صحة جرد تقويم المخزون ، وذلك بغرض التأكيد على مسئولية الإدارة عن صحة أرقام المخزون وتكلفة المبيعات وليس على المراجع ، وفيما يلي نموذج لتلك الشهادة التي تظهر حسب الشكل رقم (٥/٢٠) .

شكل رقم (٥/٢٠)

شهادة جرد وتقويم المخزون

التاريخ / ....

السادة / مكتب د . أمين لطفي

محاسبون قانونيون ومستشارون

بالإشارة الى عملية المراجعة التي تقومون بها للقوائم المالية لشركة .... عن المدة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١ ، فإننا نقرر فيما يتعلق بالمخزون وتكلفة المبيعات ما يلي :-

١-المخزون من الأنواع التالية :-

مواد أولية	×××
إنتاج غير تام	×××
إنتاج تام	×××
	××××

كان تحت يد الشركة فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ ، وقد تم تحديد تلك الأرقام نتيجة لجرد فعلى تم تحت إشرافنا وبتعليمات مكتوبة صادرة منا .

٢- تم تحديد جميع الكميات بالعد أو القياس أو الوزن .

٣- جميع البضاعة المملوكة - والمملوكة فقط تم إدخالها فى الملخص المذكور أعلاه ولا توجد أى بضاعة مرهونة .

٤- جميع الإلتزامات عن المخزون قد تم إدخالها فى القوائم المالية بتاريخ الميزانية أعلاه .

٥- المواد الأولية قومت بالتكلفة أو السوق أيهما أقل على أساس الوارد أولا يصرف أولا وهو الأساس نفسه المستخدم فى العام الماضى .

٦- الإنتاج التام وغير التام قوم بتكلفة الصنع - ما عدا بعض البنود التى لها قيمة بيعية أقل ، وهو الأساس نفسه المستخدم فى العام السابق .

٧- تم تحميل تكلفة المبيعات بالمخصصات اللازمة عن البضاعة التالفة القديمة والراكدة وبطيئة الحركة .

٨- لا توجد عقود مشتريات ملزمة بأسعار تزيد على سعر السوق الحالى فى تاريخ الميزانية .

٩- لا توجد عقود بيع ملزمة بأقل من أسعار المخزون ، كما لا توجد عقود شراء أو بيع مستقبلة تزيد على المتطلبات العادية .

التوقيع : ....

الوظيفة : ....

٧/٥/٥ إختبارات التحقق الأساسية من عرض المخزون والإفصاح عنه :-

يجب أن يراعى المراجع أنه قد تم عرض المخزون والإفصاح عنه في القوائم المالية طبقا لمعايير المحاسبة المصرية أو الدولية على النحو التالى :-

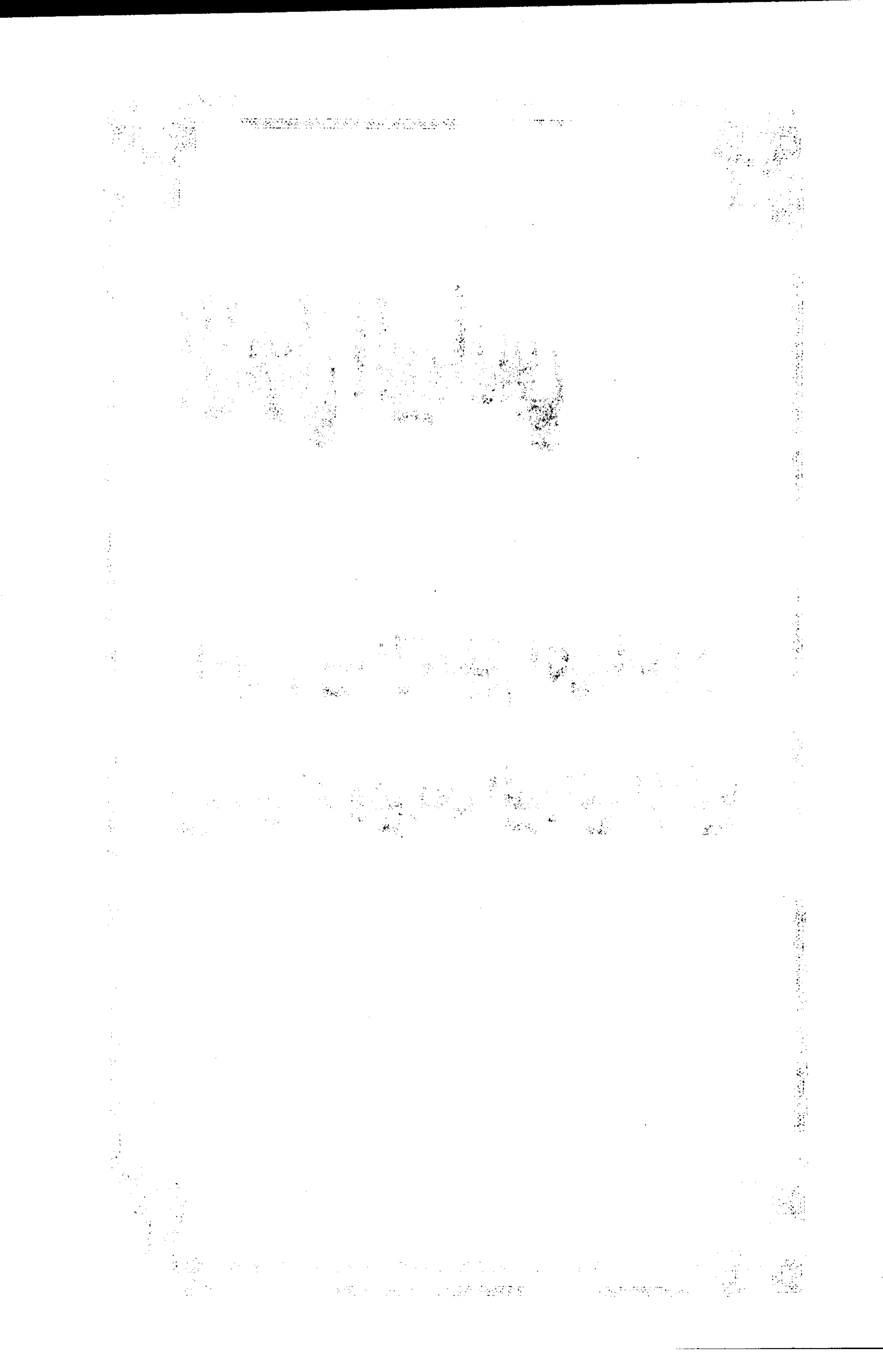
- هل تم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة فى تقييم الأنواع المختلفة من المخزون متضمنة الطرق المستخدمة فى كيفية تحديد تكلفة المخزون ؟
- هل تم الإفصاح عن القيمة الدفترية لأنواع المخزون وتم تبويب القيمة الدفترية تبعا لطبيعة النشاط ؟
- هل تم تحديد القيمة الدفترية للمخزون فى أخر الفترة على أساس صافى القيمة البيعية ؟
- هل تم الإفصاح عن قيمة أى إيرادات معينة مثبتة بالقوائم المالية تكون ناتج من إرتفاع فى قيمة مخزون سبق تخفيض قيمته لصافى القيمة البيعية فى فترات سابقة ، والأسباب التى أدت الى إرتفاع قيمة المخزون مرة أخرى ، وبالتالى إثبات تلك الإيرادات ؟
- هل تم الإفصاح عن القيمة الدفترية لأنواع المخزون المرهون كضمان مقابل الإلتزامات على المنشأة ؟
- هل تم الإفصاح عن تكلفة البضاعة المباعة وتكاليف التشغيل المحتملة خلال الفترة المالية مبوبة حسب طبيعتها ؟
- فى حالة إستخدام طريق الوارد أخيرا يصرف أولا هل تم الإفصاح عن الفرق فى قيمة المخزون محسوبا طبقا لأى من :-

أ – القيمة الأقل لحساب قيمة المخزون بإستخدام طريقة الوارد أولا يصرف أولا أو طريقة المتوسط المرجح ؟

ب– القيمة الأقل عند حساب المخزون بإستخدام طريقة القيمة الحالية أو صافى القيمة البيعية ؟

الفصل السادس

اجراءات التحقق الأساسية
من اعداد وعرض القوائم المالية



الفصل السادس

إجراءات التحقق الأساسية

من أعداد وعرض القوائم المالية

مقدمـــه

يشمل مصطلح القوائم المالية **Financial Statement** كـــل مـــن قائمـــة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية بإلاضافة إلى الإيضاحـات المتممة لِتلك القوائم فضلاً عن أية قوائم أخرى أو بيانات تفسيرية تعتبر مكمله للقوائم المالية .

وتعد القوائم المالية على أساس مجموعة من الافتراضـــات المحاسـبية الأساسية لا يشترط الإفصاح عنها فى حالة إتباعها ، فى حين يتعين الإفصـاح بالقوائم المالية فى حالة عدم أتباع أحد أو أكثر من تلك الافتراضات الأساسـية والأسباب التى أدت إلى ذلك ، وقد حددت المعايير المحاسبية ثلاثة افتراضـات هى فرض الاســتمرارية **Going Concern** فـرض الثبـات **Consistency** وفرض الاستحقاق **Accrual basis** .

يعتمد إعداد عرض القوائم المالية على عديد من السياسات المحاسبية التى تمثل المبادئ والأسس والأعراف المحاسبية والقواعد والإجراءات التى تتبعـها الإدارة ، وحيث توجد عديد من تلك السياسات المختلفة التى يمكن أن تتبع فـى معالجة الموضوع الواحد ، فأن الأمر يتطلب القدرة على التمييز والحكم فـــى أختيار أفضل السياسات المحاسبية لظروف المنشأة بما يكفل العرض الســـليم لمركزها المالى ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية .

وهناك ثلاثة أعتبارات هامة يجب أن تحكم إدارة المنشأة عند أختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة وعند إعداد القوائم المالية وهى الحيطه والحذر ، الجوهر قبل الشكل والأهمية النسبية .

بوجه عام تتطلب المعايير المحاسبية سواء الدولية أو المصرية أن تشمل القوائم المالية مجموعة من الأفصاحات ، وعمليا فأن معظم تلك الإفصاحات تدرج بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية والجداول الإضافية الأخرى والتى لعل أبرزها (١) المعلومات الإضافية لجعل المبالغ والقيم والتبويبات بالقوائم المالية واضحة ومفهومة ، (٢) حركة كل عنصر من عناصر حقوق الملكية خلال الفترة المالية ، (٣) طبيعة أى خسائر محتملة لم يتم تسجيلها بالقوائم المالية كمصروف والتزام ، (٤) طبيعة الأحداث التى تمت بعد تاريخ الميزانية والأثر المالى المتعلق بكل حدث منها ، (٥) إيضاح العلاقة ما بين صافى ربح المحاسب ومصروف الضريبة عن الفترة المالية ، (٦) حركة تكلفة الأصول الثابتة ومجمع الإهلاك المتعلقة خلال الفترة المالية ، (٧) قيمة تكاليف الاقتراض المرسمة خلال الفترة المالية ، (٨) تفاصيل المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة وأنواع تلك المعاملات وطبيعة وعلاقة تلك الأطراف بالمنشأة ، (٩) بيان بأهم الشركات التابعة الشقيقة وذات المصلحة المشتركة .

يهتم هذا الفصل بالإجراءات التى يقوم بها المراجع لاختبارات التحقق عن إعداد عرض القوائم المالية سواء من حيث الصحة والوجود والملكية والتقويم واستقلالية الفترة المالية بالإضافة إلى صحة عرض وتبويب تلك العناصر والإفصاح عنها بشكل كاف فى القوائم المالية .

وتحقيقا لذلك تم تقسيم الفصل إلى موضوعات التالية :-

١/٦ أختبارات تحقيق إعداد وعرض قائمة المركز المالى .

٢/٦ أختبارات تحقيق إعداد وعرض قائمة الدخل .

٣/٦ أختبارات إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية .

٤/٦ إجراءات مراجعة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

١/٦ أختبارات تحقيق إعداد وعرض قائمة المركز المالى

١/١/٦ مكونات وعناصر قائمة المركز المالى طبقاً للمعايير المحاسبية

تطلبت معايير المحاسبة المصرية عرض عناصر محـــددة كحـد أدنـــي بالميزانية (قائمة المركز المالى) ، لذلك فأن التحليلات الإضافيـــة اللازمـــة لعناصر الميزانية تدرج ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم الماليـــة والجـداول الإيضاحية الأخرى أكثر منها ضمن الميزانية .

وقد تضمن قرار وزير الأقتصاد المصرى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ نمـاذج لقائمة المركز المالى سواء للشركات الصناعية والتجارية أو الشركات العاملـة فى مجال الأوراق المالية أو شركات صناديق الأستثمار ، وغنى عن البيـــان فأن متطلبات الإفصاح بقائمة المركز المالى طبقاً للمتطلبات المحلية الصـــادرة بموجب ذلك القرار تتفق فى مضمونها مع متطلبات الإفصاح الواردة بمعـــايير المحاسبة الدولية .

وتتمثل مكونات وعناصر قائمة المركز المالى حسب الملحق رقــــم (٣) الخاص بمعايير المحاسبة المصرية على النحو التالى :-

١-الأصول طويلة الأجل :

وتتضمن ثلاثة مكونات أساسية هى :-

١- الأصول الثابتة :

وتشتمل على العناصر التالية :-

-الأراضى .

-المبانى والإنشاءات والمرافق .

-الألات والمعدات والأجهزة .

-وسائل النقل والانتقال .

-عدد وأدوات .

- أثاث وتجهيزات .

٢- مشروعات تحت التنفيذ :

وتشمل عنصرين هما :-

١-تكوين سلعى .

٢- أنفاق استثمارى .

٣-الأصول طويلة الأجل الأخرى :

وتشمل عده بنود رئيسية هى :-

-الأستثمارات طويلة الأجل فى شركات تابعة وشقيقة (القيمة السوقية)

-شهره المحل

-براءات الأختراع والعلاقات التجارية وما فى حكمها .

٢- رأس المال العامل :

وهى تمثل الفرق بين الأصول المتداولة والألتزامات المتداولة ، وفيما يلى بيان كل من عناصرها :-

أ- الأصول المتداولة :-

وتتضمن البنود التالية :-

١- المخزون ويشمل الخامات الوقود ، وقطع الغيار ، والإنتاج غير التام ، البضاعة المشتراة بغرض البيع ، مخزون الإنتاج التام .

٢-المدينون وأوراق القبض .

ويتضمن ذلك العنصر البنود التالية :-

-عملاء (بعد خصم المخصص) .

-أوراق قبض (خصم المخصص).

-حسابات مدينة لدى الشركات القابضة والتابعة والشقيقة .

-حسابات مدينة لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين .

-حسابات مدينة أخرى .

٣- استثمارات متداوله فى أوراق مالية (بعد خصم المخصصات - القيمة السوقية - تبلغ ......)

٤- النقدية وتتضمن البنود التالية :-

-ودائع لأجل بالبنوك .

-حسابات جارية بالبنوك .

-نقدية بالخزينة .

ب-الالتزامات المتداولة :

وتشمل عناصر الالتزامات المتداولة ما يلى :-

١ - المخصصات :-

-مخصص ضرائب متنازع عليها .

-مخصص مطالبات ومنازعات .

-مخصصات أخرى (تذكر تفصيلا) .

٢- البنوك الدائنة .

٣- الدائنون وأوراق الدفع .

وتتضمن ما يلى :-

- موردون وأوراق دفع .

-حسابات دائنة مستحقة للشركات القابضة والتابعة والشقيقة .

-دائنون توزيعات .

-حسابات دائنة أخرى .

-حسابات دائنة لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين .

٣-إجمالي الاستثمار وتمويله :

ويتمثل إجمالي الاستثمار في الأصول طويلة الأجل مضافا إلى رأس المال العامل ، ويتم تمويل ذلك الاستثمار عن طريق كل من حقوق المساهمين والالتزامات طويلة الأجل على النحو التالي :-

أ- حقوق المساهمين :-

وتتضمن البنود التالية :-

١- رأس المال المدفوع ويتضمن الاتى :-

- رأس المال المصدر والمكتتب فيه

- يخصم مبالغ غير مسدده .

٢-الأحتياطيات (تذكر بالتفصيل) .

٣- أرباح (أو خسائر) مرحلة .

ب- الالتزامات طويلة الأجل :-

وتتضمن البنود التالية :-

- قروض من البنوك .

- صكوك تمويل أو سندات .

- قروض من شركات قابضة وتابعة وشقيقة .

- أخرى .

ويجب عند فحص المراجع أعداد وعرض تلك البنود فى قائمة المركز المالى أن يأخذ فى حسبانه الأعتبارات التالية :-

١- أن يتم عرض قائمة المركز المالى فى صورة قائمة أو كشف من جانب واحد وليس قائمة من جانبين على عكس النماذج الواردة فى قانون الشركات المصرى ، ويجب أن يتضمن عنوان قائمة المركز المالى أسم المنشأة المعروض مركزها المالى كما هو وارد فى عقد الشركة ونظامها

الأساسى ، كما يجب إيضاح تاريخ القائمة وهو اليوم الأخير فى الشهر الذى تقفل فيه القوائم المالية .

٢- أن يتم عرض قائمة المركز المالى طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ، بحيث يتم إبراز رأس المال العامل بشكل صريح داخل القائمة (الأصول المتداولة - الألتزامات المتداولة) ، كما يتم إيضاح اجمالى الأستثمارات بشكل محدد (الأصول طويلة الأجل + رأس المال العامل) ، فضلا عن مصادر تمويل تلك الأستثمارات (حقوق المساهمين + الألتزامات طويلة الأجل) ، ولاشك أن ذلك قد يكون مفيدا للمحللين الماليين والمستثمرين عند قيامهم بالتحليل المالى لتقييم أداء الشركة وأتخاذ قرارات الأستثمار الملائمة .

٣- يجب على المراجع أن يتأكد من التحديد الدقيق للأصول والألتزامات المتداولة والإفصاح عن المجموع الكلى لقيم كل منها ، باعتبار أن ذلك مصدرا هاما لتوفير معلومات مفيدة تساعد مستخدمى القوائم المالية عند تحليلهم للمركز المالى للمنشأة ، وعلى المراجع التأكد من أرصدة العملاء المدينين التى يتم أدراجها فى الأصول المتداولة هى تلك الأرصدة التى يتوقع تحصيلها خلال سنة من تاريخ الميزانية ، كذلك يدخل ضمن الالتزامات المتداولة الأرصدة الجارية المستحقة السداد من الالتزامات طويلة الأجل خلال سنة مالية من تاريخ الميزانية .

٤- يجب إلا يخفض المبلغ الذى يظهر به أى بند من بنود الأصول المتداولة أو الالتزامات المتداولة فى الميزانية وذلك بقيمة أى التزام متداول أخر أو أى أصل متداول أخرى إلا إذا كان هناك مبرر قانونى يسمح بإجراء مثل تلك المقاصه .

٥- يجب أن يراعى المراجع مراعاة المنشــأة معــايير المحاسـبة المصريــة والدولية عند إعداد عرض قائمة المركز المالى وعلى وجه التحديد مايلى[1] :

- المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٣) والمصرى رقم (٩) بعنوان عــرض الأصول والألتزامات المتداولة .
-المعيار المحاسبى الدولى رقم (٥) ، والمصرى رقم (٣) بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية .
- قرار وزير الأقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن نماذج القوائم المالية .

٦/١/٢ أختبارات تحقق المراجع الأساسية من الأصول الثابتة

عند تحقق المراجع من بند الأصول الثابتة فى قائمة المركز المــالى ، يجب مراعاة أتباع المنشأة لمعايير المحاسبة المصرية والدولية عنــد قيــاس وعرض الأصول الثابتة على النحو التالى :-[2]

-المعيار المحاسبى الدولى (١٦) بعنوان الأصول الثابتة والمعيار المحاسـبي المصرى رقم (٢٠) بعنوان الأصول الثابتة وإهلاكها .
-المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٧) بعنــوان عقــود التــأجير التمويلــى ، والمعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٠) بعنوان القواعد المعايير المحاسـبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى .

---

[1] لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى :-
-د . أمين السيد أحمد لطفى ، الإفصاح فى التقارير المالية للشركات المساهمة ودور و إجراءات مراقب الحسابات وفقا لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

[2] لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى :-
-د . أمين السيد أحمد لطفى ، مشاكل القياس والتقييم المحاسبى ودور و إجراءات مراقب الحسابات وفقا لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

- المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢٢) بعنوان تجميع الأعمـال ، والمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٧) بعنوان القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الأستثمارات فى شركات تابعة .
- المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢٣) والمصرى رقم (١٤) بعنوان تكاليف الأفتراض .
- المعيار الدولى رقم (٢٥) والمصرى رقم (١٦) بعنوان المحاسبة عن الأستثمارات .

وقد سبق وأن أوضح المؤلف القواعد الفنية لتحقيق الأصول الثابتة وأهداف مراجعتها والوسائل الفنية والإجراءات الكفيلة لتحقيق تلك الأهداف ، وفيما يلى بعض الإجراءات العامة لمراجعة عناصر الأصول الثابتة من الناحية التطبيقية :-

١- الأراضى:-

يقوم المراجع بعديد من الإجراءات في سبيل التحقق من أهداف المراجعة (الصحة والوجود والملكية والتقويم والعرض والإفصاح) على النحو التالى:-

١- الإطلاع على الكشوف التفصيلية للأصول الثابتة التى أعدتها المنشأة ومراجعة ادراج الشركة لرصيد الأرضى وما ورد من إيضاح عن حدودها ومساحتها وموقعها ، ويقوم المراجع بمطابقة رصيد الأراضى على نظيره فى دفتر الأستاذ العام ويتحقق من صحة الرصيد ، ويمكن للمراجع معاينة الأراضى على الطبيعة ، (التحقق من هدف الصحة والوجود) .

٢- الإطلاع على عقود ملكية الأراضى (عقود الشراء المسجلة بالشهر العقارى) ، والتحقق من تسجيل الأراضى باسم المنشأة ، أما إذا كانت غير

مسجلة فعلى المراجع الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة باعتماد الشراء والإطلاع على العقد الأبتدائى وأى مكاتبات أو إجراءات تكون قد تمت حتى تاريخ إعداد تقرير المراجعة ، مع الإشارة فيه على أنه لم يتم تسجيل الأراضى بأسم المنشأة بعد أو أنه لم يطلع على العقد النهائى المسجل ، وفى حالة وجود العقد طرف البنك أو محامى الشركة فعلى المراجع الحصول على شهادة رسمية تفيد وجودها لديهم وأنها ليست مقدمه لضمان قرض أو غير ذلك، بالإضافة لما سبق يجب على المراجع أن يحصل على شهادة من الشهر العقارى عن طريق المنشأة تفيد ملكية المنشأة للأراضي وعدم وجود أى حقوق عينية - كرهن عليها ، فإذا كان على الأرض أية حقوق فيجب أن تشير الميزانية إلى ذلك ، وفي حالة إغفالها ذلك يجب إشارة المراجع إلى ذلك في تقريره (التحقق من هدف الملكية) .

٣- يتحقق المراجع من صحة تقويم الأراضى وعرضها فى الميزانية، ويتم ذلك عن طريق التأكد من تحديد قيمتها بالتكلفة (أى ثمن الشراء الموضح فى عقد الملكية مضافا إليه أية مصاريف رأسمالية أخرى مثل رسوم ومصاريف التسجيل وأتعاب المحامين ...) .

حيث أن الأراضى لا تفنى أو تهلك من ثم فهى لا تخضع للإهلاك بوجه عام باعتبارها أصل غير قابل للإهلاك .

٢- المبانى والإنشاءات والمرافق :

يجب على المراجع القيام بالاتى بهدف التحقق من وجود وملكية المبانى وصحة تقويمها وسلامة عرضها والإفصاح عنها فى قائمة المركز المالى :-

١- يقوم المراجع بالإطلاع على كشوف الأصول الثابتة ومطابقة حساب المبانى المدرج بها مع حسابها بدفتر الأستاذ العام ، كما يطابق ذلك الحساب أيضا مع شهادة المبانى الموقع عليها من لجان الجرد والمعتمدة من الإدارة مع حساب المبانى بسجل الأصول الثابتة ، ويمكن للمراجع معاينة المبانى على الطبيعة لمراجعة حالتها ومساحتها وحدودها وموقعها بما هو مبين بالكشوف والإيضاحات الواردة بها ، وللتحقق أيضا من وجود المبانى كدليل أضافى له أن يطلب الإطلاع على سداد الضرائب العقارية المستحقة عليها (هدف الصحة والوجود) .

٢- للتحقق من ملكية المنشأة للمبانى ، فإن إجراءات المراجعة تتحدد على النحو التالى :-

أ- إذا كانت المبانى مشتراه من الغير :-

يجب إطلاع المراجع على عقود الشراء المسجلة بالشهر العقارى للتحقق من أنها مسجلة بأسم الشركة ، ومن القيمة المدفوعة للحصول عليها ، ويجب أن يتم الحصول على شهادة عقارية من الشهر العقارى تفيد أن المبانى غير مرهونة أو عليها أية حقوق أو تشييدهاعليها أية تصرفات خلال السنة محل المراجعة .

ب- أما إذا كانت المبانى قد تم تشيدها عن طريق المنشأة .

١- حيث قد يتم تكليف مقاولين عموميين أو إحدى شركات المقاولات بتشييد المبانى ، وهنا يجب على المراجع الإطلاع على الإجراءات التى تمت لتكليف المقاول ، على سبيل المثال ما إذا كانت المنشأة قد أعلنت عن مناقصة عامة ، وكيف تم رسو العطاء على ذلك المقاول ، ومدى اعتماد مجلس الإدارة لإتمام عملية المناقصة ، كما يجب أن يفحص المراجع نصوص عقد المقاول ،

والمستخلصات والشهادات التي تفيد إنجاز العمل ، والتحقق من أن ما ظهر بالميزانية فى بند المبانى هو قيمة ما تم الانتهاء منه طبقا للمستخلصات والشهادات .

٢- وقد يحدث أن تتولى المنشأة عملية التشييد بالاستعانة بمقاولين من الباطن، وفى هذه الحالة يجب قيام المراجع بالإطلاع على حسابات وقوائم التكاليف الخاصة بتلك المبانى وما انفق عليها من مواد وأجور ومصروفات إضافية أخرى، ويتعين فحص عقود المقاولين من الباطن ومقدار ما تم دفعه إليهم.

٣- للتحقق من صحة تقويم المبانى وعرضها بالميزانية ، يجب أن يتحقق المراجع من أنها تظهر بالميزانية بثمن التكلفه أو الشراء مطروحا منها مجمع الإهلاك ، ويتعين على المراجع أن ينحقق من كفاية معدلات الإهلاك المطبقة على المبانى ومدى ملائمتها من الأغراض المستخدمة فيها ، فضلا عن التأكد من ثبات معدل الإهلاك من سنة لأخرى ، حيث إذا أتضح للمراجع عدم كفاية الإهلاك وعدم ثباته يتعين عليه الإشارة إلي ذلك فى تقرير المراجعة .

٣-ألات ومعدات وأجهزة :

جرت العادة فى المنشأة (بصفة خاصة الصناعية) أن يمسك سجل تفصيلى للآلات والمعدات ، حيث يخصص بطاقة أو صفحة يسجل فيها تفاصيل بيانات كل أله سواء ثمن الشراء،أسم الشركة الموردة ،تاريخ الشراء ، الماركة ، مكان ترتيبها، وظيفتها، رقمها ،العمر الأنتاجى المقدر، الأستهلاك ، مصاريف الصيانة والإصلاح ، مصاريف التجديد ، الإضافات ، الإستبعادات، مجمع الاستهلاك ، الرصيد المتبقي ، وعادة ما يقوم المراجع بأتباع الأتى عند التحقق من الألات والمعدات .

١- للتحقق من وجود الألات والمعدات يتعين أتباع مايلى :-

أ- الإطلاع على كشوف الجرد التفصيلية للألات والمعدات المملوكة للمنشأة ، وعاده ما يتم إعداد تلك الكشوف من واقع جرد فعلى قام به المسئولون فى الأقسام المختلفة ومعتمد من إدارة المنشأة .

ب- مقارنة ما ورد بكشوف الجرد مع المدرج بسجل الألات ورصيدها فى الأستاذ العام ، ويمكن أن يقوم المراجع بمعاينة بعض مفردات تلك الألات على الطبيعة على سبيل العينة .

جـ- إذا كانت الآلات والمعدات مشتراة ومتعاقد عليها وردودها إلا أنها لم تصل بعد فى مقرا لمنشأة سواء أكانت بالطريق أو فى مخازن الاستيداع الجمركية ، فيتعين على المراجع الإطلاع على عقود الشراء والاعتمادات المستندية الخاصة بها ،وطلب شهادات ملائمة تفيد وجودها فى الجمارك أو لدى الغير كأمانة .

٢-للتحقق من ملكية المنشأة للآلات والمعدات يجب على المراجع أتباع الأتى:-

أ- فى حالة شراء الآلات والمعدات من الغير :-

يتعين على المراجع الإطلاع على عقود الشراء وفواتير الموردين وفواتير وايصالات الشحن والنقل والتأمين والتركيب .. ، ومطابقة ذلك مع أوامر الشراء المعتمدة من الإدارة للتحقق من قيمتها وملكيتها .

ب- أما فى حالة صنع المنشأة للألأت والمعدات بورشها أو مصانعها :-

يقوم المراجع بفحص حسابات وقوائم التكاليف الخاصة بتكاليف الصنع مع التحقق من اعتماد الإدارة بصنع تلك الألات والمعدات .

٣- للتحقق من صحة تقويم الآلات والمعدات وصحة عرضها والإفصاح عنها فى الميزانية .

يجب على المراجع التحقق من أنها تظهر بتكلفتها أو ثمن شرائها مطروحا منها مجمع الأستهلاك ، وكفايته وملائمة وثبات معدل الإهلاك من سنة إلى أخرى .

٤-وسائل النقل والأنتقال :

عادة ما تحتفظ المنشأة بسجل لوسائل النقل والانتقال (أيا كان نوعها – سيارات ركوب ، أتوبيسات وميكروباسات ، سيارات نقل) ،ويتم إثبات كافه بيانات السيارات فى هذا السجل سواء رقم السيارة أو رقم الموتور والشاسيه ، وقيمة السيارات وأسم المورد والأستهلاك والرصيد المتبقى .. ، ولكى يقوم المراجع بالتحقق من ذلك البند يتعين عليه مراعاة الأتى :-

١- للتحقق من وجود وسائل النقل والأنتقال ، يتعين على المراجع مقارنة ما ورد بكشوف الجرد التفصيلى مع سجل السيارات وحساب السيارات بالأستاذ العام ، مع إجراء جرد فعلى لبعض أنواع تلك السيارات .

٢- للتحقق من ملكية المنشأة لوسائل النقل والأنتقال ، يجب على المراجع الإطلاع على رخص تلك السيارات وبوالص التأمين وفواتير الشراء ، كمايجب فحص ومراجعة ما تم شراءه وبيعه أو تكهينه خلال السنة بالإطلاع على المستندات الدالة على الشراء أو البيع ، والتحقق من اعتماد كافة التصرفات من الإدارة والتأكد من صحة المعالجة المحاسبية لتلك التصرفات .

٣- التحقق من صحه تقويم السيارات وعرضها فى الميزانية ، عن طريق التأكد من ظهورها بالتكلفة مطروحا منها مجمع الإهلاك ، والتحقق من كفاية

معدلات الإهلاك وثباتها وملائمتها ، كما يجب أن يتم فحص حساب الصيانة والإصلاح، والتحقق من عدم أدراج أية أضافات رأسمالية خاصة بالسيارات .

٥-الأثاث والتجهيزات :

يتضمن هذا العنصر عديد من البنود التى لعل أبرزها المكاتب والمقاعد والدواليب والطاولات والأرفف والخزائن الحديدية ، وعاده ما تحتفظ المنشأة بسجل تفصيلى للأثاث ، حيث توجد بطاقة لكل نوع من الأثاث تتضمن التكلفه واسم المورد وتاريخ الشراء النوع والمكان التى توجد فيه .. وما إلى ذلك ، ويمكن للمراجع تحقيق عنصر الأثاث عن طريق التحقق من وجود الأثاث وملكية المنشأة له والتأكد من صحة تقويمه وعرضه والإفصاح عنه فى الميزانية عن طريق الإطلاع على فواتير الشراء أوالتحقق من الإجراءات التى أتخذت أساسا على من رسا عليه العطاء إذا ما تم ذلك عن طريق المناقصة أو الممارسة أو الأمر المباشر وفحص اعتماد الإدارة ، كما يتم الإطلاع على سجل الأثاث ومطابقته بحساب بدفتر الأستاذ العام ومقارنة ذلك بالجرد الفعلى، ويمكن للمراجع القيام بمعاينة بعض أنواع تلك الأثاث على سبيل الجشنى .

كذلك يتعين على المراجع فحص ما تم شراؤه أو بيعة من أثاث خلال العام عن طريق الإطلاع على الفواتير، وأنها تخص المنشأة ، وتم اعتمادها من الإدارة ، مع التأكد من صحة المعالجة المحاسبية ، وفحص حساب الإصلاح والصيانة للتحقق من عدم تضمنية أية إضافات رأسمالية ، وأخيرا التحقق من صحة تقويم الأثاث بإظهارها ثمن التكلفة مطروحا منها مجمع الإهلاك ، مع مراعاة كفاية وملائمة نسب الاستهلاك وثبات طريقة الإهلاك من فترة إلى أخرى .

٣/١/٦ أختبارات التحقق الأساسية من الأصول طويلة الأجل الأخرى

تتضمن الأصول طويلة الأجل الأخرى عديد من البنود لعل أهمها الاستثمارات طويلة الأجل فى شركات شقيقة أو تابعة ، بالإضافة إلى الأصول غير الملموسة مثل شهره المحل وبراءات الأختراع ومصاريف التأسيس وما إلى ذلك . وسوف يتم تناول إجراءات المراجع للتحقق من الأستثمارات طويلة الأجل فيما بعد ، وبالتالي سيتم التركيز هنا على تحقق المراجع من الأصول غير الملموسة .

ويتعين على المراجع مراعاة معايير المحاسبة الدولية والمصرية عند مراجعة الأصول غير الملموسة وعلى وجه الخصوص المعايير التالية :-[(١)]

-المعيار المحاسبى الدولى رقم (٥) والمصرى رقم (٣) بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية .

- المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢٢) بعنوان تجميع الأعمال ، والمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٧) بعنوان القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الأستثمارات فى شركات تابعة .

حيث تضمن المعيار المحاسبى الدولى رقم (٥) والمعيار المحاسبى المصرى رقم (٣) الشهره وبراءات الأختراع والعلامات التجارية والأصول المشابهة بجانب مصروفات التأسيس باعتبارها من الأصول طويلة الأجل ، كما تعرض المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢٢) والمعيار المحاسبى المصوى

---

(١) لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د . امين السيد أحمد لطفى ، دراسات متقدمة فى المحاسبة عن الأصول ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

رقم (١٧) للإثبات والقياس الأول للأصول غير الملموسة المقتناة من خلال شراء الشركات التابعة .

وتعرف الأصول غير الملموسة Intangible Assets بأنها تلك الأصول المعنوية غير المادية التى تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها فى إنتاج أو توفير السلع والخدمات أو لتأجيرها للغير أو من أجل أغراضها الإدارية ، ويكون من المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة ، ومن أمثلة ذلك براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الأمتياز وحقوق التأليف .

١- شهرة المحل :

يقصد بالشهرة Good Will قدرة المنشأة على تحقيق أرباح مستقبلية اعلى من الأرباح العادية والذى تحققه المنشأة المماثلة فى نفس الصناعة ، والقاعدة العامة هى عدم ظهورها فى الدفاتر كأصل من الأصول إلا إذا أشتريت من الغير ودفع فيها ثمن مقابلها ، وعند شراء مشروع قائم تتحدد قيمة الشهرة بالزيادة فى ثمن الشراء عن صافى الأصول المقدمة التى حصل عليها ذلك المشترى الجديد .

وتعتبر أول واجبات المراجع فيما يتعلق بالشهرة هو معرفة كيفية تحديد قيمتها عن طريق الإطلاع على عقود الشراء ، وفحص القيم المقدرة للأصول الأخرى فى حالات الاندماج ، وعندما ما يتم شراء مشرع معين مقابل مبلغ محدده ، فالمبلغ المحدد للشهرة يجب أن يكون معقولا كما يجب مراجعة أعتماد ذلك المبلغ فى محاضر جلسات مجلس الإدارة .

وفى حالة ظهور الشهرة يتم إطفاء الشهرة خلال فترة الانتفاع بها بطريقة منظمة ، عن طريق تحميل قائمة الدخل سنويا بمقابل استهلاك الشهرة بشرط

إلا تزيد تلك الفترة عن ٤٠ عاما ، ولا يجب السماح ببقاء أى رصيد لحساب شهره المحل فى الدفاتر إلا إذا كان هناك دليل على أن الشهرة مازالت موجودة .

حقوق الاختراع :

حق الأختراع **Patent Right** هو عبارة عن حق تمنحه الحكومة لا يجيز سوى للمخترع استغلاله أختراعه بالتصنيع والبيع خلال مده معينة عاده تكون ١٥ عاما ويمكن التنازل عن ذلك الحق كليا أو جزئيا ، حيث كثيرا ما يتم الأتفاق على استخدام أو تصنيع المنتج موضوع الأختراع فى مقابل أتاره تدفع للمخترع .

ولتحقيق ذلك الأصل يجب على المراجع الإطلاع على براءة الأختراع التى تمنح من الجهة الإدارية المختصة ، فإذا ما كان ذلك الحق قد تم شراءه من شخص أخر يتعين على المراجع الإطلاع على عقد التنازل بالإضافة إلى الإطلاع على براءه الأختراع ، كما يجب أن يتأكد المراجع من اتخاذ المنشأة الإجراءات القانونية اللازمة لكى يكون التنازل صحيحا من الناحية القانونية ، وتشمل تكلفة حق الأختراع فى تلك الحالة ثمن الشراء المدفوع بالإضافة إلى أية مصاريف قانونية مرتبطة بإتمام التنازل ، أما إذا ما تم التوصل إلى الأختراع داخليا نتيجة للبحوث والتجارب التى تجرى داخل المنشأة ، فأن التكلفة تقتصر على المصروفات أو الأتعاب القانونية ، ولا يجوز تحميل حساب حق الأختراع بأى جزء من نفقات البحوث والتطوير التى تحملتها المنشأة لان تلك المبالغ تعد مصروفا يحمل على قائمة الدخل حسب المدة التى أنفقت فيها .

وعاده ما يكون العمر الأقتصادى لحقوق الأختراع أقل من العمر القانونى لها ، حيث أنه قد يفقد قيمته نتيجة للتقادم أو عدم القدرة على استغلاله تجاريا أو بسبب التغير فى معدل التقادم التكنولوجي ، من ثم يراعى المراجع أن يتم احتساب استهلاك حق الأختراع على أساس العمر الأقصر .

٣- العلامات والأسماء التجارية :

العلامات والأسماء التجارية **Trade Marks** والأشكال المميزة الأخرى هى الوسائل أو الرموز التى تتخذها المنشأة لتمييز منتجاتها عن المنتجات المماثلة ، ويتم عاده تسجيلها فى الجهات المختصة حتى تصبح ملكا للمنشأة، ويجوز التنازل عن تلك الأسماء أو تأجيرها أو بيعها ، وعاده ما يستمر عمرها الاقتصادي ما بقيت مستخدمة .

ويقوم المراجع بتحقيق العلاقة التجارية عن طريق الإطلاع على شهادة تسجيلها ، أو عقد الشراء المسجل وكذلك الإطلاع على مستندات تجديدها ، مع وجوب تأكده من إطفاؤها واستهلاكها على أساس عمرها الإنتاجي أو عمرها الاقتصادي أو مدة ٤٠ سنة أيهما أقصر .

٤- مصروفات التأسيس:

وتتمثل فى النفقات التى تدفع قبل تأسيس الشركة مثل المصروفات والأتعاب والرسوم المرتبطة بتحرير العقد الابتدائي للشركة ونظامها الأساسي ومصاريف النقل وكافة المصروفات التى تستلزمها تأسيس الشركة .

وعرفيا فأن تلك المصروفات يتم استهلاكها وتوزيعها على مدار خمسة أعوام .(١)

---

(١) لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د. أمين السيد أحمد لطفى ، المحاسبة عن الأسهم والسندات المتداولة فى البورصة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ٢٠٠٠ .

ويجب على المراجع أن يقوم بفحص كشف بيان مصاريف التأسيس المقدم إلى الجمعية التأسيسية الأول للشركة ، ومطابقته على الأدلة المستندية المختلفة المؤيدة له ،كما يتعين عليه مراعاة ظهور تلك المصروفات بالصافى بعد استهلاكها حسب الجزء المقرر إطفاؤه سنويا .

٦/١/٤ أختبارات التحقق الأساسية للأستثمارات

يعرف الأستثمار بأنه أصل تحتفظ به المنشأة لتنمية ثروتها من خلال ما ينتجه هذا الاستثمار من إيرادات (مثل الفوائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح والإيجارات)، أو من خلال التزايد أو النمو فى القيمة الرأسمالية لهذا الأصل أو من أجل حصول المنشأة المستمرة على منافع أخرى مثل تلك المنافع التى تتحقق من خلال العلاقات التجارية مع الغير .

ويجب أن تكون الأستثمارات فى صورة مالية (والتى تعرف بأنها النقدية أو حق تعاقدى لاستلام نقدية أو أصول مالية أخرى من منشأة أخرى ، أو حق تعاقدى لتبادل أدوات مالية مع منشأة أخرى أو أدوات حقوق الملكية فى المنشأة الأخرى) ، على سبيل المثال تشمل أسهم وسندات وقروض وكذا الأصول التى تنشأ من الأدوات المالية المشتقة عن الأستثمارات التقليدية مثل الحقوق المالية للاختيار وعقود الصرف وعقود الفائدة المستقبلية أو الأجلة وعقود تبادل العملات الأجنبية ، وقد تكون الأستثمارات فى صورة غير مالية حيث تعرف بأنها تلك الأصول بخلاف تلك التى تعتبر أصولا مالية ومثال ذلك الأستثمارات العقارية والأعمال الفنية والأستثمارات فى السلع الإستراتيجية مثل البترول والقطن .

ويجب على المراجع عند التحقق من بند الاستثمارات مراعاة المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢٥) والمصرى رقم (١٦) بعنوان المحاسبة عن الأستثمارات ، ولتحقيق أهداف مراجعة الأستثمارات يجب على المراجع أتباع الإجراءات التالية فى ضوء فحصه لنظام الرقابة الداخلية عليها :-

١- التحقق من صحة بند الاستثمارات عن طريق إعداد كشف تحليلى لحسابات الأستثمار فى الأوراق المالية والإيرادات المرتبطة بتلك الأوراق ، ويقوم المراجع بأعداد ورقة عمل توضح تحليل التغيرات فى حساب الأوراق المالية خلال السنة المالية ، ونقطة البداية فى هذا التحليل هو الرصيد الأفتتاحى لكل نوع من أنواع الأستثمارات معبرا عنه بالتكلفة والقيمة الأسمية، حيث يتم تحقيق تلك الأرقام بالرجوع لأوراق المراجعة عن السنة الماضية ، كما يبين التحليل أيضا المشتريات والمبيعات خلال السنة المالية ، والربح أو الخسارة الناشئة عن عمليات البيع ، والأرصدة فى نهاية المدة بالتكلفة والقيمة السوقية فى تاريخ الميزانية ، كما يوضح التحليل أيضا الإيرادات من الأرباح والفوائد التى تم تحصيلها خلال السنة المالية .

ويجب على المراجع تحقيق عمليات شراء وبيع الأوراق المالية خلال السنة المالية ، حيث يقوم بالمراجعة المستندية لعمليات شراء وبيع تلك الأوراق المالية للتأكد من صحة أرصدة تلك الحسابات ، ويتم ذلك بتتبع القيود الدفترية إلى مصادرها الأصلية وهى فى تلك الحالة فواتير الشراء والبيع الخاصة بشركات السمسرة فى الأوراق المالية ، كما يجب تتبع المبالغ المدفوعة والمحصلة فى دفتر النقدية وفى كشف حساب البنك ، كما يجب الرجوع أيضا إلى محاضر جلسات مجلس الإدارة أو محاضر اللجنة المخصصة لذلك الغرض للتحقق من التصريح بعمليات الشراء والبيع التى

تمت خلال السنة المالية ، كما يجب مراجعة الأرصدة النهائية مع دفتر أستاذ مساعد الاستثمارات ومع حساب الاستثمارات الإجمالي فى دفتر الأستاذ العام ومع التقارير الشهرية التى تعدها إدارة الشركة كملخص للعمليات الشهرية المرتبطة بالأوراق المالية .

كما ينبغى على المراجع أيضا تحقيق الإيرادات التى يجب تسلمها عن الأوراق المالية بالرجوع إلى نشرات البورصات وأية مصادر أخرى كالصحف المالية المهتمة بأعداد نشرات عن الكوبونات المعلنة من حيث مبلغها وتواريخ دفعها بالنسبة لجميع الشركات المدرجة بجدول أسعار هذه البورصات .

٢- للتحقق من وجود الأوراق المالية وملكيتها للمنشأة يقوم المراجع بملاحظة الجرد الفعلى للأوراق المالية الموجودة فى حيازة العميل ، وعاده ما يتم الجرد فى الوقت ذاته الذى يتم فيه جرد النقدية وأوراق القبض ، وعند إجراء الجرد يجب ملاحظة الأتى : الأرقام المسلسلة المميزة للأوراق ، اسم الشركة المصدرة للقيمة الأسمية للسندات والعدد الذى تمثله كل شهادة من شهادات الأسهم أو السندات الأسهم المسجلة به الأوراق ، وتاريخ أستحقاق السندات ، معدلات الفائدة وتواريخ أستحقاقها وتاريخ أستحاق أخر كوبون ، مرفق بشهادة السندات . وحتى يتحقق المراجع من عدم التلاعب فى الأوراق المالية عن طريق إحلال أوراق محل الأوراق الأصلية يجب على المراجع مقارنة الأرقام المميزة للأوراق مع السجلات المحاسبية كدفتر الأستاذ المساعد ومع أوراق المراجعة الخاصة بالسنة السابقة .

وفى حالة الأوراق المالية المودعة لدى الغير ، يجب على المراجع الحصول على مصادقات من الشركة التى فى حيازتها الأوراق المالية ، حيث

يقوم المراجع بإرسال خطاب المصادقة بنفسه إلى شركات الحفظ أو البنـوك، ويجب مراعاة أن تكون تلك الأوراق قد تكون مودعه لدى البنـك كأمانـة أو ضمانا للحصول على قرض ، وقد تكون مودعة كأمانة لتنفيذ أحـد العقـود ، وهنا يجب أن يتضمن الرد على المصادقة بيان تلك القيود .

ويجب الإشارة فى ذلك الصدد إلي الحكم الصادر فى قضيـة **The City Equitable Fire Insurance Company** باعتبار المراجع مـهملا فـى أداء عمله لقبول شهادة من إحدى شركات الحفظ والسمسرة ، وبنـاء علـى تلـك القضية فأنه حتى يعتمد المراجع علي شهادة من طرف ثالث بوجـود الأوراق المالية لديه يشترط أن تكون حيازة تلك الأوراق جزءا من العمل العادي لذلـك الطرف الثالث ، وأن يكون ذلك الشخص مستقلاً فى الحقيقة ، حيث أن وقـائع القضية كانت تشير إلى أن رئيس مجلس إدارة شركة التأمين موضوع القضية كان فى ذات الوقت الشريك الأكبر فى أحدى شـركات السمسـرة وأمسـاك السجلات التى صدرت منها الشهادة التى أعتمد عليها المراجع ، وقد أوضحت المحكمة أن من حق المراجع حسب تقديره وحكمه الشخصى أن يعتمد علـى شهادة شخص أو جهه من طبيعة عملها التعامل فى الأوراق المالية والأحتفـاظ بها لصالح العملاء بشرط أن يكون هذا الشخص أو تلك الجهـة فـى أفضـل تقديرات المراجع محل ثقة لاعطاء مثل تلك الشهادات .(١)

---

(١) لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، المسئولية القانونية للمراجع - الكتاب الثالث من موسـوعة د. أمين لطفى فى المراجعة .

٣- لأغراض تحقق المراجع من صحه الفصل بين حسابات السنوات المالية المختلفة والمرتبطة بعمليات الأوراق المالية ، يتعين أن تتم مراجعة العمليات التى تمت فى الأوراق المالية خلال الأسبوعين أو الثلاثة أسابيع الأولى من السنة المالية الجديدة ، حيث قد يحدث أن تباع الأوراق المالية قبل تاريخ الميزانية ولا يتم تسجيل عملية البيع هذه إلا بعد تسليم الأوراق فعلا فى أوائل السنة المالية الجديدة ، وقد يتم ذلك نتيجة الخطأ أو بسوء نية بهدف تضخيم رقم النقدية ورقم الاستثمارات ، وقد لا يتم اكتشاف مثل ذلك النوع من الخطأ أو الغش إلا إذا قام المراجع بفحص العمليات التى حدثت بعد تاريخ الميزانية .

٤- حتى يتحقق المراجع من صحة تقويم الاستثمارات بالميزانية ، يتعين أن تتم التفرقة فى المعالجة فيما بين الاستثمارات المتداولة طبقا للمعايير المحاسبية على النحو التالى[1] :-

أ- الاستثمارات المتداولة :

ويتم أدراج الاستثمارات التى تعامل باعتبارها أصول متداوله أما على أساس القيمة السوقية أو التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل ، وتتحدد القيمة الدفترية أما على أساس تجميعى لكافة ما بمحفظة الأوراق المالية من استثمارات متداوله أو على أساس تجميع كل فئة من فئات هذه الاستثمارات على حده أو على أساس قيمة كل استثمار على حده .

---

[1] لمزيد من التفصيل حول تحديد القيمة الدفترية للأستثمارات يمكن الرجوع إلى :-

- د. أمين السيد أحمد لطفى ، بحوث و دراسات متقدمة فى المحاسبة عن الأصول ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٩ .
- د. أمين السيد أحمد لطفى ، المحاسبة عن الأسهم والسندات المتداولة فى البورصة ، مرجع سابق ، ٢٠٠٠ .

ب- الأستثمارات طويلة الأجل :

تدرج الأستثمارات التى تعامل باعتبارها أصول طويلة الأجل أما علـــى أساس (ا) التكلفة ، (٢) أو على أساس التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقـــل ، وذلك إذا كانت الأستثمارات ممثلة فى أسهم قابلة للتسويق (وجود سوق نشطة يمكن التوصل منها إلى القيمة السوقية أو وجود مؤشر يمكنه أســتخدامه فــى حساب تلك القيمة) ويتم ذلك على أساس تجميعى لكافة ما بمحفظـــة الأوراق المالية من أستثمارات ، (٣) وقد يكون التقييم على أساس قيم أعاده التقييم وفقا للقيمة العادلة .

٥- تبويب الأستثمارات وعرضها والإفصاح عنها فى الميزانية

أ- يجب على المراجع مراعاة أن تبويب الأستثمارات بالقوائم المالية يتــم على النحو التالى :-

١- الأستثمارات المتداولة :-

وهى تلك الأستثمارات القابلة بطبيعتها للتحويل إلى النقدية ، ويكون النيــة أو القصد من أقتنائها هو الأحتفاظ بها لمدة لا تزيد عن سنة واحدة

٢- الأستثمارات طويلة الأجل :-

وهى كل أستثمار بخلاف الأستثمارات المتداولة وهى بالتالى الاستثمارات التى يكون أما بطبيعتها يصعب تحويلها إلى النقدية ، أو أن النية والقصــد من حيازتها هو الأحتفاظ بها لمدة تزيد عن سنة واحده .

وبالتالى يجب على المراجع مراعاه تبويب وعرض الأستثمارات المتداولة كأصول متداوله ، والأستثمارات طويلة الأجل كـــأصول طويلة الأجل .

كذلك يتعين مراعاة أن الأستثمارات التى تحتفظ بها بنية أو قصد حماية أو تسهيل أو تنمية علاقات المنشأة مع الغير والتى يطلق عليها استثمارات تجارية (وتعرف بأنها استثمارات لا يقصد من الأحتفاظ بها أعتبارها كمصدر للحصول على موارد نقدية إضافية) أن يتم تبويبها كاستثمارات طويلة الأجل . وكذا الأمر بالنسبة لاستثمارات البنوك وشركات التأمين التى قد يكون لديها استثمارات يمكن اعتبارها أصولا طويلة الأجل مثل الأحتفاظ بأسهم فى شركات التأجير التمويلى ، وكذلك الأستثمارات العقارية .

كما تعتبر معظم الأستثمارات فى الشركات التابعة أو الشقيقة والمشتركة استثمارات طويلة الأجل ، وخاصة عندما تعمل الشركات فى ظل قيود طويلة الأجل تؤثر بصور جوهرية على قدرتها على تحويل الأموال إلى الشركة القابضة .

فى حين أن الأستثمارات فى الشركات التابعة التى تقتنى بنية التخلص منها فى المستقبل القريب عاده ما تبوب كاستثمارات متداوله .

ب- كما يجب على المراجع التحقق من قيام المنشأة بالإفصاح بقوائمها المالية عن الأمور التالية :-

١- السياسات المحاسبية المتبعة بشأن طريقة تحديد القيمة الدفترية للأستثمارات والمعالجة المحاسبية للتغيرات فى القيمة السوقية للأستثمارات المتداولة المدرجة بقيمتها السوقية ، ومعالجة فائض أعاده التقييم عند بيع استثمارات سبق أعاده تقييمها .

٢- القيمة السوقية للأستثمارات القابلة للتسويق إذا كانت تلك الأستثمارات تدرج بقيمة بخلاف القيمة السوقية .

٣- القيمة العادلة للأستثمارات العقارية إذا كانت مبوبة كاستثمارات طويلة الأجل ولم تكن بقيمتها العادلة .

٤- القيود الهامة على إمكانية بيع أو التصرف فى الأستثمارات أو الحصول على الدخل الناتج منها أو حصيلة بيعها .

٥- بالنسبة للأستثمارات طويلة الأجل التى تدرج قيمتها بالدفاتر على أساس قيم اعاده التقييم بتعين الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتعلقة بدورية أعاده التقييم ، وتاريخ أخر أعاده تقييم تم أجراؤه ، وأساس أعاده التقييم وما إذا كان قد شارك فيه متخصصون من خارج المنشأة ،والتغييرات فى حساب فائض أعاده التقييم خلال الفترة المالية وطبيعة تلك التغيرات .

٦- تحليل الأستثمارات فى محفظة الأوراق المالية وذلك بالنسبة للمنشأة التى يتركز نشاطها الرئيسى فى عمليات تملك وإدارة الأستثمارات .

٧- شجعت المعايير المحاسبية على الإفصاح عن عديد من الأمور لمساعده قارئى القوائم المالية على النحو التالى :-

أ- تحليل الأستثمارات طويلة الأجل إلى مجموعات أو فئات .

ب- تقديرات إدارة المنشأة للقيمة العادلة للأستثمارات غير القابلة للتسويق.

جـ-طريقة تقييم الأستثمارات غير القابلة للتسويق لمقارنتها بالتكلفة إذا كان ذلك ممكنا .

د- قيمة فائض أعاده التقييم للأستثمارات التى تم التصرف فيها خلال الفترة والذى سبق توزيعه على حملة الأسهم أو تحويله إلى أسهم .

هـ- تفاصيل أى استثمار يمثل بمفرده جزءا هاما من مجموع أصول المنشأة .

٥/١/٦ أختبارات التحقق الأساسية من المخزون .

بالإضافة الى إجراءات التحقق الأساسية التى وردت فى الفصل الثالث والفصل الرابع ، فإن المراجع يجب أن يأخذ فى حسبانه أهمية التحقق من صحة قيمة المخزون ووجوده وملكيته وصحة تقويمه وعرضه فى قائمة المركز المالى على النحو التالى :-

١- التحقق من إتمام إجراء الجرد الفعلى طبقا للإجراءات السابق إعتمادها مع ملاحظة عمليات الجرد ، والتحقق من وجود توقيعات أسماء أعضاء اللجان المشتركين .

٢- حصر الفروق ومراجعة التسويات التى أجريت وأتخذت أزاءها .

٣- مراجعة وفحص الدقة الحسابية لقوائم الجرد (شاملة صحة التضريب والتجميع والترحيل من صفحة لأخرى) .

٤- مراجعة مستندية لجزء من الاصناف الواردة ببطاقات الصنف ومطابقتها مع أرصدة بطاقات مراقبة الصنف ومع كشوف الجرد .

٥- التحقق من أن أصناف المخزون المدرجة بقوائم الجرد مما تتعامل مع المنشأة ، والتأكد من عدم أحتواء القوائم على أى عنصر من عناصر الأصول الثابتة .

٦- التحقق من عدم وجود بضائع أمانة تخص الغير ضمن المخزون ، أو أصناف مباعة وتم أستخراج فواتير لها وتكون قد سلمت بعد تاريخ الجرد.

٧- الحصول على شهادات بالمخزون الموجود طرف الغير في مخازن الإستيداع أو البنوك ، مع التأكد من وجود اى حقوق على تلك البضائع .

٨- التحقق من أسس التقويم وسلامتها ومن مدى ملائمتها لطبيعة المخزون، والتحقق من ثبات الأساس من عام الى أخر .

٩- مطابقة قوائم الجرد مع قوائم العام السابق للأصناف المرحلة لمتابعة الكميات والأسعار السابق التسعير بها .

١٠- فحص تقويم الأصناف بطيئة الحركة أو الراكدة .

١١- التحقق من صحة عرض وإظهار كل نوع متجانس من المخزون على حده

٦/١/٦ أختبارات التحقق الأساسية من المدينين وأوراق القبض والحسابات المدينة الأخرى.

بالإضافة الى إجراءات التحقق الأساسية السالف الإشارة إليها بخصوص المدينين وأوراق القبض ، فإن المراجع يتعين عليه مراعاة ما يلى عند مراجعة العملاء وأوراق القبض والتأمينات لدى الغير وسلف العاملين المدينة :-

١- التحقق من مطابقة أرصدة أول المدة بالسجلات للأرصدة التى وردت بالمركز المالى المعتمد للمنشأة فى العام السابق .

٢- التحقق من وجود كشوف تحليلية لكل عنصر ومطابقة مجموع إجماليها الظاهر بموازين المراجعة ودفتر الأستاذ العام .

٣- التحقق من الدقة الحسابية والمراجعة المستندية لتلك الحسابات المدينة .

٤- التحقق من صحة الترحيل من اليومية العامة لدفتر الأستاذ العام .

٥- مطابقة الكشوف التحليلية لمفردات الحسابات الإجمالية مـــع السـجلات التحليلية لها .

٦-حصر المصادقات والشهادات ومطابقتها مع الأرصدة ومتابعة اية أختلافات وأثرها على تكوين المخصصات .

٧- فحص تطور المديونية وحركتها والمسدد منها ومتابعتها فـــى الأشـــهر التالية لتاريخ الميزانية .

٨- التحقق من أن الديون حقيقية وجدية وليست صورية .

٩- التحقق من جودة الديون وقابليتها للتحصيل وحصر أعمار الديون ومـدى قابليتها للتحصيل والمنازعات المثارة بشأن بعضها .

١٠- فحص الأرصدة الشاذة وأسبابها مع تتبع تسويتها .

١١- فحص قائمة أعمار الديون فنيا للتحقق من مدى كفايـــة المخصصـــات ومدى ملائمة الأساس المتبع لها .

١٢- مطابقة الشهادات الواردة من الجهات المختلفـــة ســواء مـــن الغـــير كالتأمينات أو من البنوك لأوراق القبض الموجودة بها .

١٣- التحقق من سلامة الإجراءات التى أتبعت لإعدام أى ديون .

١٤- التحقق من جرد الأرصدة المدينة وخاصة أوراق القبض ومدى صحتها من الناحية القانونية ومطابقة جردها على الأرصدة الدفترية .

١٥- التحقق من مطابقة الأرصدة الظاهرة بقائمة المركز المالى لأرصدة دفـــاتر الأستاذ العام وموازين المراجعة النهائية ولمفرداتها المرفقة بالميزانية .

٧/١/٦ إختبارات التحقق الأساسية للنقدية

بالإضافة الى إجراءات المراجعة الـــواردة بـــالفصل الثـــالث والرابـــع بخصوص النقدية ، يتعين على المراجع مراعاة ما يلى :-

١- التحقق من مطابقة أرصدة أول المدة مع الأرصدة الواردة بالميزانية فـــى العام السابق .

٢- فحص ومراجعة جانب من حركة النقدية خلال العام من الناحية المستندية والحسابية على سبيل الجشنى .

٣- التحقق من صحة الترحيل من اليومية العامـــة أو اليوميـــات المســـاعدة للأستاذ العام .

٤- التحقق من صحة الأرصدة الظاهرة بالميزانيـــة ومطابقتـــها للســـجلات وموازين المراجعة النهائية .

٥- التحقق من جرد كافة الخزائن فى نهاية العام ومطابقة نتائج الجرد مـــع الأرصدة الظاهرة بقائمة المركز المالى للمنشأة .

٦- مطابقة الأرصدة الواردة بشهادات البنوك مع الأرصدة الدفترية للبنوك .

٧- مراجعة تسويات البنوك ومتابعة أسباب عدم صـــرف الشـــيكات بعـــد ، خاصة التى مضى عليها أكثر من ستة أشهر ، والتحقق من جدية العمليات المتعلقة بها ومن تسليم الشيكات لأصحابها .

٨- التحقق من الإيداعات التى لم تظهر بكشوف الحســـاب ومتابعتـــها فـــى الأشهر التالية .

٩- التحقق من خطابات الضمان المجمد مبالغ عنها .

١٠- التحقق من حركة الحسابات بالعملاء الأجنبية ومدى الرقابة عليها بنفس العملة المحلية وأسس تقويمها فى نهاية العام .

١١- التحقق من تسوية السلف المستديمة وأستعاضتها .

١٢- التحقق من أسس تقويم العملات الأجنبية خلال التعاملات الدورية .

١٣- التحقق من عدم وجود عهد أو سلف أو معلقات ضمن محضر جرد الخزائن .

٨/١/٦ أختبارات التحقق الأساسية من المخصصات

تعبر المخصصات Provisions عن المبالغ التى يجب خصمها من إيرادات الفترة الحالية لمقابلة النفقات أو الأعباء أو الخسائر المتوقعة والتى يمكن تفصيلها فيما يأتى :-

- النقص الفعلى فى قيمة أى أصل (وهوما يشار إليه بمخصص الإهلاك) .
- الخسائر الفعلية غير محددة المقدار (وهو ما يشار إليه بمخصص الديون المعدومة)
- النفقات المؤكدة أو المحتمل وقوعها (على سبيل المثال مخصص مكافأت ترك الخدمة والضرائب المتنازع عليها) .
- أعباء غير مؤكدة ومحتمل وقوعها (على سبيل المثال مخصص هبوط الأسعار) .

على ذلك يمكن تقسيم المخصصات الى نوعين :-

١- أولهما يرتبط بالأصول (مثل مخصص الإهلاك التـــى تقـــابل النقـــص الفعلى، ومخصص الديون المعدومـــة التـــى تقـــابل النقـــص المؤكـــد ، ومخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها التى تقابل النقص المحتمل).

٢- وثانيهما المخصصات التى ترتبط بالإلتزامات (وتنقسم الى مخصصـــات الضرائب المتنازع عليها والتى تقابل ألتزامات مؤكـــدة ، ومخصصـــات التعويضات القضائية والتى تقابل الإلتزامات المحتملة) .

ولاشك أن المخصصات التى ترتبط بالألتزامات هى موضوع أختبـــارات التحقق الأساسية فى هذا الجزء ، ويتم ايضاح ذلك على النحو التالى :-

١- التحقق من مطابقة رصيد أول المدة للمخصصات لأرصدة العام السابق .

٢- مراجعة الإضافات الى المخصصات سواء من الناحية المستندية أوأختبار الدقة الحسابية ومطابقتها على القوائم المالية .

٣- التحقق من مدى كفاية المخصصات للأغراض المكونة لها من أجلها .

٤- مراجعة الاستبعادات والتحقق من أستخدامها فى الغرض المكـــون مـــن أجله.

٥- التحقق من استخدام المخصصات فى الأغراض المكونة لها .

٦- فحص المركز الضريبى للمنشأة ومدى كفايـــة مخصصـــات الضرائـــب المكونة لها .

٧- دراسة القضايا المرفوعة على المنشأة ومدى كفاية المخصصات لها .

٨- مدى كفاية مخصصات ترك الخدمة من تاريخ الألتحاق بالعمل وحتى تاريخ أخر ميزانية .

٩- التحقق من سلامة وصحة توجيه المخصصات محاسبيا .

١٠- التحقق من صحة الترحيل من اليومية العامة الى دفتر الأستاذ العام .

١١- مطابقة القيمة الظاهرة بقائمة المركز المالى مع أرصدة الأستاذ العام وميزان المراجعة وتحليلاتها المرفقة بالميزانية .

١٢- التحقق من صحة عرض المخصصات فى القوائم المالية وكفاية الإفصاح عنها .

وقد ركزت لجنة معايير المحاسبة الدولية على ضرورة الإفصاح عن المخصصات ، كذلك فقد أكدت لجنة إيضاحات معايير المراجعة الدولية رقم ٥٤٠ بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية **Audit of Accounting Estimates** **(ISAS)** على النحو التالى :-

١- إن الإدارة مسئولة عن التقديرات المحاسبية التى تشملها القوائم المالية ، حيث يجب على المراجع الحصول على دليل كاف ومناسب بشأن التقديرات المحاسبية .

٢- على المراجع عند التحقق من التقديرات المحاسبية أن يتبنى واحد أو أكثر من الطرق التالية :-

أ- دراسة وأختبار العمليات المستخدمة ، وأختبار تلك العمليات التى أستخدمتها الإدارة لبناء تلك التقديرات المحاسبية .

ب- أستخدام تقديرات المراجع المستقلة ومقارنتها بالتقديرات المعدة بواسطة الإدارة .

جـ- دراسة الأحداث اللاحقة التى تؤيد عمل التقديرات .

٣- عند دراسة المراجع وأختباره للعمليات المستخدمة عن طريق الإدارة لبناء التقديرات المحاسبية يجب على المراجع إتباع الخطوات الأتية :-

أ- تقييم البيانات والفروض التى تبنى عليها التقديرات ، ولذلك يأخذ فى أعتباره أن تكون التقديرات معقولة، وأن تكون فى ضوء النتائج الفعلية للفترات السابقة ، وأن تكون متفقة مع التقديرات المستخدمة للتقديرات المحاسبية الاخرى ذات العلاقة ، بالإضافة أنها يجب أن تكون متفقة مع خطط الإدارة التى يجب أن تبدو مناسبة .

ب- أختبار الإجراءات الحسابية للتقديرات .

جـ- مقارنة - إن أمكن ذلك عمل التقديرات عن الفترات السابقة مع النتائج الفعلية لتلك الفترات .

د- تفهم الإجراءات المعتمدة من قبل الإدارة .

٤- على المراجع تقييم ما إذا كانت البيانات المبنى عليها التقديرات ودقيقه وكاملة وملائمة ، وأن تكون متفقة مع النظام المحاسبى .

٥- على المراجع الحصول على الأدلة من مصادر من خارج المنشأة ، حيث يتجه المراجع عند التحقق من تقديرات الإدارة بشأن الدعاوى القضائية والمطالبات الى الأتصال بمحامى المنشأة .

٦- يجب على المراجع عند تقييم إجراءات المراجعة للتعديلات المحاسبية مراعاة أن يقرر فى النهاية معقولية التقدير المبنى على معلوماته من النشاط ، وما إذا كان التقدير متفق مع أدلة المراجعة الأخرى التى حصل عليها أثناء تأدية مهمته ، كما يجب أن يأخذ فى حسبانه ما إذا كان توجد عمليات أو أحداث لاحقة هامة تؤثر على البيانات والفروض المستخدمة فى تحديد التقدير المحاسبى ، بالإضافة الى ماسبق يجب على المراجع أن يأخذ فى إعتباره الإختلافات الفردية والتى قبلها وأعتبرها معقولة على الرغم من تحيزها فى اتجاه معين ، ولكن أساسها المجمع ربما يؤدى الى التأثير المادى فى القوائم المالية ، ولذلك فى ظل تلك الظروف يجب على المراجع إعادة تقييم التقديرات المحاسبية ككل .

٩/١/٦ أختبارات التحقق الأساسية من القروض أو البنوك الدائنة والدائنن وأوراق الدفع والحسابات الدائنة الأخرى .

١/٩/١/٦ القروض والبنوك الدائنة :

١- التحقق من تطابق أرصدة أول المدة مع أرصدة نهاية المدة فى العام السابق الواردة بالميزانية .

٢- التحقق من جانب من حركة القروض أو البنوك الدائنة بمراجعتها مستنديا وحسابيا.

٣- مراجعة عقود الإقتراض أوحدود الأئتمان وفحصها أنتقاديا مع التحقق من سلامة التصرفات وموافقة مجلس الإدارة .

٤- التحقق من أستخدام القروض فى الأغراض المخصصة لها .

٥- مراجعة الفوائد المستحقة والتحقق من إثباتها فى قائمة الدخل .

٦- مطابقة الأرصدة الدفترية مع الشهادات الواردة بأرصدتها .

٧- التحقق من صحة التوجيه المحاسبى وإثباتها باليوميات المختصة .

٨- التحقق من سداد أقساط القروض عند حلول مواعيدها .

٩- التحقق من ترحيل القيود فى اليومية العامة لتلك الحسابات الى الأستاذ العام .

١٠- مطابقة الأرصدة الظاهرة بالميزانية مع أرصدة الأستاذ العام .

٢/٩/١/٦ الدائنين والحسابات الدائنة :

وتشمل تلك الحسابات الموردين وأوراق الدفع ومصلحة الضرائب وهيئة التأمينات الاجتماعية ودائنى التوزيعات والأرصدة الدائنة الأخرى ، وبالإضافة للإجراءات الخاصة بمراجعة الموردين وأوراق الدفع سالفة الذكر فأن على المراجع مراعاة ما يلى :-

١- مطابقة أرصدة أول المدة لكل من الحسابات الدائنة الواردة بالميزانية فى العام السابق ، مع الحصول على كشوف تفصيلية لكل عنصر منها فى نهاية العام الذى يتم فحصه .

٢- فحص جانب من حركة الحسابات الدائنة مستنديا وأختبار الدقة الحسابية، والتحقق من صحة وسلامة التوجيه المحاسبى .

٣- فحص ملفات وعقود الموردين وجدية وصحة عملياتها .

٤- التحقق من البضاعة الواردة من الموردين والتى لم ترد فواتيرها بعد حتى تاريخ الإقفال .

٥- فحص الأرصدة التى وردت والتحقق منها ومتابعة تسويتها .

٦- فحص المصادقات الواردة وبحث دراسة أية أختلافات وأثارها على قائمة الدخل وقائمة المركز المالى .

٧- التحقق من أرصدة المركز الرئيسى أو الشركات الشقيقة .

٨- مراجعة التوزيعات المقترحة طبقا لقرارات مجلس الإدارة والنظام الأساسى للشركة

٩- حصر المستحقات المتأخر سدادها والأثار المترتبة عليها .

١٠- مراجعة العمليات المسجلة بعد تاريخ الميزانية ، للتحقق مما إذا كانت هناك عمليات لم تقيد وتتعلق بعمليات السنة محل المراجعة .

٩/١/٦ الإفصاح عن الإلتزامات المتداولة وطويلة الأجل

طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية يجب على المراجع مراعاة أن تكون الإدارة قد أفصحت عن الألتزامات عن النحو التالى :-

١-هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن بنود الألتزامات طويلة الأجل التالية؟

- القروض المضمونة .
- القروض غير المضمونة .
- القروض من شركات المجموعة .

- القروض من الشركات ذات المصلحة المشتركة .

٢- بالنسبة للإلتزامات طويلة الأجل - هل تم الإفصاح عن المعلومات التالية؟

أ- معدلات سعر الفائدة .

ب- شروط السداد .

جـ- القيود المفروضة على المنشأة طبقا لشروط القرض

د- شروط تحويل القرض الى صورة أخرى للتمويل (أسهم) .

هـ- أرصدة علاوة / خصم الاصدار التى لم تستهلك بعد .

٣- هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن بنود الإلتزامات المتداولة التالية ؟

أ- أرصدة البنوك الدائنة والسحب على المكشوف .

ب- الأقساط المستحقة خلال السنة التالية من القروض طويلة الأجل .

جـ- الموردون التجاريون وأوراق الدفع .

د- دائنوا التوزيعات .

هـ- الضرائب المستحقة على الدخل .

و- الديون المستحقة للمديرين .

ز- الديون المستحقة لشركات المجموعة .

ح- الديون المستحقة للشركات ذات المصلحة المشتركة .

ط- الدائنون المتنوعون والأرصدة الدائنة الأخرى .

٤- هل تم الإفصاح عن قيمة وشروط إعادة التمويل المتعلقة بالإلتزامات المتداولة والتى كانت تمثل عنصرا من عناصر الإلتزامات طويلة الأجل ؟

٥- هل تم الفصل المناسب بين عناصر كل من الإلتزامات طويلة الأجل والإلتزامات المتداولة ؟

٦- هل تم تبويب وعرض الإلتزامات المتداولة بطريقة مناسبة ؟

٧- هل لم يتم عمل مقاصة بين الأصول المتداولة والألتزامات المتداولة إلا إذا كان هناك حق قانونى نافذ لإتمام تلك المقاصة ؟

٨- هل تم الإفصاح عن إجمالى الإلتزامات المتداولة ؟

١٠/١/٦ أختبارات التحقق الأساسية من حقوق المساهمين

تمثل حقوق المساهمين الفرق بين مجموع الأصول ومجموع الإلتزامات سواء قصيرة الأجل أو طويلة الأجل ، ويشار الى حقوق المساهمين بتعبير حقوق الملكية ، وتتكون بصفة عامة من رأس المال والأحتياطيات والأرباح المحتجزة أو المرحلة ، وتختلف مراجعة حقوق الملكية عن مراجعة كل من الأصول والإلتزامات ، على أساس أن عمليات حقوق الملكية عادة ما تكون محدودة العدد ، إلا أن لها قيمة مادية كبيرة ، ومن ثم تتطلب من المراجع أن يكون حريصا ، وتتمثل أهداف مراجعة حقوق الملكية من الأتى :-

- تقييم الرقابة الداخلية على أصدار الأسهم وعلى توزيعات الأرباح .
- التحقق من أن جميع العمليات التى تؤثر على حقوق الملكية أثناء السنة قد تم الترخيص بها وتسجيلها بصورة سليمة .

- التحقق من الإلتزام بالنصوص القانونية المتعلقة برأس مال الأسهم والأحتياطيات وتوزيع الأرباح .

- التحقق من أن حقوق الملكية تظهر بصورة سليمة وتم الإفصاح عنها بشكل كاف فى القوائم المالية .

عموما تتمثل إجراءات التحقق الأساسية فى معظم مهام عملية مراجعة حقوق الملكية على النحو التالى :-

٦/١/١٠/١ أختبارات التحقق الأساسية لرأس مال الأسهم

١- التحقق من أرصدة أول المدة ومطابقتها مع الميزانية فى العام السابق .

٢- مراجعة عقد ونظام الشركة الأساسى وقرارات الجمعية العامة المعدلة لذلك النظام بالنسبة للنصوص الخاصة برأس مال الأسهم سواء فيما يتعلق برأس المال المرخص به أو المصدر والمكتتب فيه ، وأنواع تلك الأسهم والحقوق المختلفة لحملة الأسهم .

٣- الحصول على تحليل لرأس مال الأسهم إذا كان قد طرأ عليه أى تعديل أثناء السنة المالية سواء بالزيادة أو التخفيض ، ومدي تمشى ذلك مع النظام الأساسى واللوائح وقرارات الجمعية غير العادية .

٤- مراجعة المتحصلات من الأكتتاب فى الأسهم مع أشعارات البنك ومطابقتها مع يومية المقبوضات وسجل المساهمين .

٥- فحص الأقساط المتأخرة على المساهمين ، والتحقق من قيام الشركة باتخاذ الإجراءات القانونية بالنسبة لهؤلاء المساهمين المتأخرين فى

السداد ، حيث يتم أحتساب فوائد تأخير على الأقساط المتأخرة ، كما يجب لمجلس الإدارة أن يقوم ببيع تلك الأسهم لحساب المساهم المتأخر في السداد وتحت مسئوليته وعلى ذمته .

٦- الإطلاع على محاضر أجتماعات الجمعية العامة غير العادية للمساهمين لأغراض الإحاطة بأية قرارات سواء تتعلق بزيادة أو تخفيض رأس المال.

٧- فى حالة زيادة رأس المال يجب التحقق من مقدار الزيادة وسعر الإصدار عن طريق الرجوع الى قرارات الجمعية العامة غير العادية ، وتتم مراجعة المتحصلات من الأكتتاب فى أسهم زيادة رأس المال مع إشعارات البنك ومطابقتها على يومية المقبوضات وسجل المساهمين .

٨- فى حالة إصدار أسهم زيادة رأس المال بعلاوة يتم التحقق من معالجة علاوة الإصدار بصورة سليمة عن طريق ترحيلها الى الأحتياطى القانونى.

٩- التحقق من صحة عرض وتبويب رأس مال الأسهم بصورة سليمة فى الميزانية ، عن طريق إظهار رأس المال الأسمى والمصرح والمصدر والمكتتب فيه ، ومجموعة المبالغ المسددة ورأس المال المدفوع ، والتحقق من أن كل نوع من الأسهم (أسهم ممتازة ، أسهم عادية) يظهر على حده فى الميزانية .

٢/١٠/١/٦ أختبارات التحقق الاساسية للأحتياطيات وللارباح المحتجزة

١- التحقق من صحة أرصدة أول المدة ومطابقتها مع الأرصدة المعتمدة فى العام الماضى من الجمعية العامة .

٢- التحقق من قياس صافى الربح وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ، وأنه قابل للتوزيع ولايمثل ربحا صوريا ، وأن التوزيعات لاتمس رأس مال الشركة بأعتباره يمثل الضمان العام للدائنين .

٣- التحقق من أن توزيعات الأرباح تتفق مع التشريعات واللوائح القائمة ومع النظام الأساسى للشركة ، ويوضح النموذج ٣/ب المبين فى الشكل رقم (٦/١) قائمة التوزيع المقترحة للارباح طبقا للقرار رقم ٩٧/٥٠٣ .

٤- التحقق من تحديد تواريخ وقيمة التوزيعات المقترحة عن طريق مجلس الإدارة ومصادقة الجمعية العامة عليها .

٥- مراجعة الإضافات الى الاحتياطيات ومدى أتفاقها مع قرارات الجمعية العامة والنظام الأساسى .

٦- مراجعة الأستخدامات من الأحتياطيات ومدى تمشيها مع القوانين ونظام الشركة وقرارات الجمعية العامة .

٧- التحقق من عدم تجاوز بعض الأحتياطيات للحدود المقررة .

٨- مراجعة سداد الأرباح الموزعة ، وفحص كوبونات الأرباح التى لم تسدد.

٩- مراجعة سلامة التوجيه المحاسبى للإحتياطيات والأرباح الموزعة والمحتجزة وأثباتها فى الدفاتر والسجلات ، وأختبارات الدقة الحسابية لإثباتها .

١٠- مطابقة الأرصدة الظاهرة بقائمة المركز المالى مع دفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة .

شكل رقم (٦/١)

نموذج ٣/ب

قائمة التوزيعات المقترحة للأرباح

عن الفترة المالية المنتهية فى / /

أسم الشركة

كلى	جزئى		سنة المقارنة
	xx	صافى الربح (أو الخسارة) بعد ضريبة الدخل	
	xx	الأرباح (أو الخسائر) المرحلة من العام الماضى	
	xx	أحتياطيات محولة (إن وجدت وتذكر تفصيلاً)	
xxx		**صافى الربح القابل للتوزيع**	
		يوزع كالأتى:	
	xx	أحتياطى قانونى .	
	xx	أحتياطى نظامى (يذكر تفصيلا) .	
	xx	أحتياطى رأسمالى (إن وجد) .	
	xx	نصيب المساهمين (بواقع للسهم) .	
	xx	نصيب العاملين .	
	xx	مكافأة أعضاء مجلس الإدارة (إن وجدت) .	
	xx	أحتياطيات أخرى (تذكر تفصيلا) .	
xxx			
xxx		**ارباح محتجزة مرحلة للعام التالى**	

٣/١٠/١/٦ أختبارات التحقق من صحة عرض وتبويب والإفصاح عن حقوق الملكية فى قائمة المركز المالى .

تطبيقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية يجب أن يقوم المراجع بمراعاة عرض وتبويب حقوق الملكية والإفصاح عنها فى قائمة المركز المالى علـــى أساس أن يتم الإفصاح عن بنود حقوق الملكية التالية :-

أ- رأس المال المرخص والمصدر والمدفوع .

ب- رأس المال الغير مسدد .

جـ- القيمة الأسمية للسهم .

د- حركة حساب راس المال خلال الفترة المالية .

هـ- أرصدة حركة الأحتياطيات خلال الفترة المالية .

و- أرباح إعادة التقييم .

ز- الأرباح المحتجزة .

ح- الحقوق والقيود المفروضة على توزيعات الأرباح أو أسترداد رأس المال إن وجدت .

ط- الرصيد التراكمى لتوزيعات الأسهم الممتازة والمجمعة للأرباح .

ى- الأسهم المحتفظ بها لأصدارات مستقبلية والشروط المرتبطة بها .

١١/١/٦ إختبارات التحقق من الألتزامات المحتملة

يقصد بالإلتزامات المحتملة Contingent liabilities بأنها تلك الإلتزامات التى قد تتعرض لها المنشأة مستقبلا ، ومن ثم يشار إليها بتعبير المسئوليات العرضية حيث يتوقف تأكد حدوثها على وقوع أحداث معينة فى المستقبل ، وتتصف بأنها من الصعوبة بمكان تقدير قيمتها بدقة فى تاريخ إعداد القوائم .

ويتعين الإشارة إلى تلك الإلتزامات المحتملة فى صورة إيضاح أو مذكرة على الميزانية ، وقد ترى المنشأة ضرورة تكوين مخصص لمقابلتها ، وكأمثلة على الألتزامات المحتلمة ما يلى :-

- القضايا المعلقة التى لم يفصل فيها بعد ، أو المنازعات التى قد يلجأ فيها للقضاء .
- الألتزامات الناشئة عن ضمان منتجات المنشأة من ناحية التلف وعيوب الصناعة .
- الخسائر الناشئة عن أخطار الحريق أو أى كوارث أو أخطاء متوقعة .

وعاده ما يلجا المراجع للتحقق من تلك الألتزامات المحتملة إلى الحصول على شهادة أواقرار من الإدارة تفيد إقرارها بعدم وجود أية التزامات عرضية فى تاريخ القوائم المالية خلافا لما هو موضح بقائمة المركز المالى .

ويتعين على المنشأة تكوين مخصصات لمواجهة تلك الألتزامات المحتملة إذا توافرت معلومات قبل إصدار القوائم المالية عن تلك الألتزامات ، وأمكن تقدير قيمتها بطريقة معقولة ، أما إذا لم يتوفر الشرطان السابقان فأنه يجب الإفصاح عن تلك الألتزامات فى شكل مذكرة على الميزانية :-

وتتمثل إجراءات المراجع لاختبارات التحقق الأساسية لتلك الألتزامات المحتملة فيما يأتى :-

١- أجراءات مراجعة الألتزامات التى يحتمل أن ينتج عنها خسارة محتملة مستقبلا :-

أ- فيما يتعلق بالتحقق من الكمبيالات المخصومة من البنك أو المظهره للغير ولم تستحق بعد ، يتعين على المراجع أن يحصل على شهادة من البنك موضحا بها أرقام وقيم الكمبيالات المخصومة والتى لم يرد تاريخ أستحقاقها بعد . كما ينبغى أن يحصل على معلومات من قسم الأئتمان والتحصيل بالمنشأة عن مراكز العملاء المسحوب عليهم تلك الكمبيالات ، فإذا كان يحتمل عدم سدادها من ثم يتعين التوصية بتكوين المنشأة المخصصات اللازمة و الكافية لمواجهة تلك الخسارة ، أما إذا كان من المرجح السداد يكتفى عندئذ بمذكرة بأن هناك كمبيالات مخصومة لم تستحق بعد .

ب- مخصص الديون التى تضمن المنشأة سدادها للغير ولم تسدد بعد ، يتعين على المراجع الإطلاع على إتفاقيات الضمان والتحرى عن مركز المدين المضمون ، وبناء على ذلك تتم التوصية بتكوين مخصص أو الإكتفاء بإيضاح يبين ذلك الضمان .

٢- إجراءات المراجع بخصوص الألتزامات التى يحتمل أن ينتج عنها خسارة مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار :

أ- بخصوص قضايا التعويض المرفوعة أمام المحاكم ، يتعين تحقق المراجع من تكوين المنشأة لمخصصات كافيه لتغطيها التعويضات ، ومن أمثلتها مخصصات قضايا الضرائب المتنازع عليها .

ب- بخصوص الأعمال التى تأخرت المنشأة عن تنفيذها للغير ، يتعين على المراجع التأكد من تكوينه مخصصات كافيه لتغطية التعويضات أو غرامات التأخير التى ترتبط بتلك الألتزامات وصحة العرض والإفصاح عنها فى القوائم المالية .

٣- إجراءات المراجع بالنسبة للالتزامات المحتملة التى تترتب على أمتلاك المنشأة لاصول جديدة

أ- يتعين على المراجع مراعاة إفصاح المنشأة عن مدى أرتباطها بعقود توسعات أو إضافات رأسمالية ، ولا سيما إذا كانت قيمة تلك الأرتباطات كبيرة وغير متكررة .

ب- أما بالنسبة للالتزامات المرتبطة بسداد أقساط متبقية من قيمة الأسهم المشتراة ، والتى قد يترتب عليها التزام محتمل يقابله الحصول على أستثمارات قد تدر أرباحا ، فأن المراجع يعتمد على شهادة وأقرار من الإدارة (بأعتبار أن جميع الألتزامات المحتملة لا تثبت فى دفاتر المنشأة) ، بحيث يحدد إقرار الإدارة نوع الألتزامات المحتملة ، وقيمة المخصصات المقابلة لها والتى يجب أن يتم الإفصاح عنها فى القوائم المالية ، وفيما يلى مثالا على إقرار من الإدارة يوضح الألتزامات المحتملة حسب الشكل رقم (٢/٦) .

الشكل رقم (٦/٢)

إقرار الإدارة بالإلتزامات المحتملة

شركة ....

التاريخ / /

الساده / مكتب د . أمين لطفى

محاسبون قانونيون ومستشارون

بالإشارة إلى طلبكم الخاص بتأكيد أثبات جميع الألتزامات الفعلية للشـــركة ، والتى ترون ضرورة الحصول عليها لاتمام مراجعتكم للقوائم المالية للشركة فـــى ٢٠٠٠/١٢/٣١ .

نتشرف بأن نؤكد لكم أنه قد تم أثبات جميع الألتزامات الفعلية للشركة بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١ فى الدفاتر السجلات ، وأنه لا يوجد فى ذلك التاريخ أى التزامات محتملة أخرى بأستثناء الأتى بيانها ، وقد تم تكوين المخصصات اللازمة لها كمـــا هو موضح على النحو التالى :-

نوع الألتزامات المحتملة	قيمة المخصص
-الكمبيالات المخصومة ولم تستحق بعد .	××
- القضايا التى لم يفصل فيها بعد .	××
- عقود الشراء المستقبلية .	××
- عقود التوسعات الرأسمالية المستقبلية .	××

١٢/١/٦ أختبارات التحقق من الحسابات النظامية

من أمثلة الحسابات النظامية Contra accounts أسهم تأمين عضوية مجلس إدارة ، وخطابات الضمان ، والأعمال المتعاقد عليها ، والبضائع والآلات المتعاقد عليها . وفيما يلى إجراءات المراجع لاختبارات التحقق من تلك الحسابات .

أ- إجراءات مراجعة أسهم تأمين عضوية مجلس الإدارة :-

تطبيقا لنص المادة (٩) من قانون الشركات المصرى يشترط أن يكون عضو مجلس الإدارة مالكا لعدد من أسهم الشركة لا تقل قيمتها عن ٥٠٠٠ جنيه ، ويجب إيداع قيمه تلك الأسهم خلال شهر من تعيينه بأحد البنوك المعتمدة لذلك الغرض ، وبصفة عامة يستمر ايداع تلك الأسهم مع عدم قابليتها للتداول إلى أن تنتهى مده وكاله العضو ويتم أعتماد ميزانية أخر سنة قام فيها بأعماله .

وتتمثل إجراءات المراجع فى التحقق من إيداع قيمه تلك الأسهم فى البنك عن طريق الحصول على شهادة من البنك تفيد ذلك ، حيث يجب أن تظهر قيمه تلك الأسهم المودعه بالبنك بصفة تأمين بقيمتها الأسمية ضمن الحسابات النظامية، حيث تظهر فى جانب الأصول تحت عنوان بنك – أسهم تأمين عضوية مجلس الإدارة ، ويقابلها فى جانب الألتزامات حساب أخر بنفس القيمة يسمى أعضاء مجلس الإدارة أسهم تأمين عضوية .

٢- إجراءات مراجعة خطابات الضمان :-

وقد تكون تلك الخطابات صادره من البنوك ، أو أى جهات أخرى لضمان تنفيذ عمليات معينة ، ويتم تحديد قيمة الضمان ومده سريان تلك الخطابات ، والغرض من تلك الخطابات إيضاح مسئولية الجهة المصدرة عن تنفيذ ما تعهد به مقدم الخطاب إذا لم يقم بالتنفيذ .

ويجب على المراجع أن يطلب شهادة من البنك أو الجهة المصدرة للخطاب بقيمة ذلك الخطاب ، كما يجب عليه تتبع ما قد يطرأ على خطابات الضمان من إلغاء أو تجديد خلال السنة ، كذلك يجب عليه التأكد من كفاية خطابات الضمان عن طريق الرجوع إلى المستندات والمراسلات التى تمت فى هذا الشأن ، وتظهر تلك الخطابات فى جانب الأصول تحت بند خطابات ضمان مقدمه للشركة ، ويقابلها فى جانب الألتزامات بند بنك – خطابات ضمان .

٣- إجراءات مراجعة الأعمال المتعاقد عليها والبضائع أو الأصول المتعاقد عليها :-

يتعين على المراجع عند التحقق من الأعمال المتعاقد عليها أن تظهر قيمة تلك الأعمال ضمن الحسابات النظامية ، حيث تظهر فى جانب الأصول تحت بند أعمال أو خدمات متعاقد عليها ، ويقابلها فى جانب الألتزامات بند مبالغ مستحقة عن أعمال أو خدمات ، ويراعى أن يكون القيد النظامى بقيمة الأعمال التى لم تنفذ بعد حتى نهاية السنة .

كما يجب أن يقوم المراجع بالإطلاع على العقود المبرمة بخصوص تلك الأعمال ، ودراسة المستخلصات المرتبطة لتحديد الإجراءات التى تمت وتلك التى لم تتم بعد ، وإجراءات المطابقات اللازمة مع القيم المثبت بها القيد النظامى .

أما فيما يتعلق بإجراءات مراجعة البضائع أو الأصول المتعاقد عل شرائها ولم يتم دفع شئ من قيمتها حتى نهاية السنة أو تم سداد جزء فقط من قيمتها ، فيراعى أن يظهر القيد النظامى بقيمة الجزء الذى لم يدفع ، ويتعين على المراجع الإطلاع على العقود والتأكد من جدية التعاقدات وإمكانية تنفيذها، مع فحص الحسابات للتحقق من قيمة الأجزاء المدفوعة وتحديد الأجزاء غير المسددة مع مطابقتها مع القيمة المثبت بها القيد النظامى .

٢/٦ أختبارات التحقق الأساسية لإعداد وعرض قائمة الدخل

١/٢/٦ مكونات قائمة الدخل طبقا للمعايير المحاسبية

تتطلب المعايير المحاسبية الدولية والمصرية عند إعداد عـــرض قائمـــة الدخل أن يتضمن صافى أرباح أو خسائر الفترة المفردات التالية التى يجـــب الإفصاح عن كل منها وهى :-

- الأرباح أو الخسائر الناتجة عن الأنشطة العادية .
- البنود غير العادية .
- نصيب المنشأة فى الأرباح أو الخسائر التى تحققها شركاتها التابعة أو الشقيقة .

بصفة عامة عند تحقق المراجع وقيامه بمراجعة قائمة الدخل يتعين عليه مراعاة معايير المحاسبة التالية :-

- المعيار المحاسبى الدولى رقم (٥) ، والمصـــرى رقـــم (٣) بعنـــوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية .
- المعيار المحاسبى الدولى رقم (٨) والمصرى رقم (٥) بعنوان صـــافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية ويحدد الملحق رقم (٣) - المرافق لقرار وزير الإقتصاد المصرى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن نماذج القوائم المالية -العنـــاصر الأساســـية المكونة لقائمة الدخل والتى تطلبتها المعايير المحاسبية :-

قائمة الدخل عن الفترة المالية

من / / الى / /

اسم الشركة

كلى	جزئى	جزئي		سنة المقارنة
	xxx		صافى المبيعات (إيرادات النشاط)	
			يخصم	
	xxx		تكلفه المبيعات	
xxx			**مجمل الربح (او الخساره)**	
			يخصم	
	xx		مصروفات عموميه وإداريه	
	xx		مصروفات تمويليه	
	xx		مخصصات بخلاف الإهلاك	
	xx		رواتب مقطوعة وبدلات حضور وأنتقال أعضاء مجلس الإدارة	
xxx			**إجمالى المصروفات**	
			يضاف	
		xx	إيرادات أستثمارات وأوراق مالية من:	
		xx	شركات قابضه وشقيقه	
		xx	قروض لوحدات مرتبطه	
		xx	اوراق ماليه اخرى	
		xx	فوائد محصله	
		xx	إيرادات اخرى عاديه	
	xx			
xxx			**صافى ارباح (او خسائر) النشاط**	
xxx				
		xx	إيرادات غير عادية	
		xx	أرباح (أو خسائر) رأسمالية	
	xx	xx	أرباح (أو خسائر) فروق العملة	
			يخصم منه :	
	xx		مصروفات غير عاديه	
xxx			صافى الربح (أو الخسارة) قبل ضرائب الدخل	
xxx			ضريبه الدخل	
xx				
xxx			**صافى الربح (او الخسارة)**	

وقد عرف الدخل طبقا للمعايير المحاسبية الدولية والمصرية بأنه عبارة عن المفهوم الذى يتضمن كل من الإيرادات والأرباح والمكاسب ، حيث أن الدخل Income يعبر عن الزيادة فى المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية، والتى تتمثل فى التدفقات الداخلة أو الزيادة فى قيم الأصول أو النقص فى الإلتزامات التى ينتج عنها جميعا زيادة فى حقوق الملكية ، بخلاف الزيادة الناتجة من مساهمة المساهمين وأصحاب الملكية ، او التغير فى حقوق الملكية بعد أستبعاد المعاملات المتعلقة بالمساهمين من سداد رأس المال أو توزيعات الأرباح أو رأس المال .

وتعرف الإيرادات بأنها ذلك الدخل الذى ينشأ فى نطاق ممارسة المنشاة لأنشطها العادية التى تمثل جوهر نشاط المنشأة ، وقد يتضمن الإيراد المبيعات أو الأتعاب أو العوائد أو توزيعات الأرباح بالإضافة للإتاوات وذلك طبقا لطبيعة النشاط العادى للمنشأة .

بينما تعرف المصروفات بأن تلك النفقات التى تنشأ من خلال الأنشطة الرئيسية التى تمثل جوهر نشاط المنشأة ويتضح مما سبق :-

١- أن قائمة الدخل طبقا لمعايير المحاسبة المصرية قد تم عرضها على أساس قائمة من جانب واحد ، وهو الأتجاه الحديث لعرض القوائم المالية، الأمر الذى يمكن المستخدمين من قراءة القائمة بسهولة وتفهم نتائجها بيسر .

٢- يتم عرض بنود معينة فى صلب قائمة الدخل مثل الإيرادات والأرباح من النشاط العادى قبل حساب الضريبة ، وقيمة الضريبة وصافى أرباح الفترة.

ومن المقبول أيضا أن يتم الإفصاح والعرض لبعض التحليلات وتفصيلات الإيرادات والمصروفات ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وكذا الجداول الإيضاحية الأخرى .

٣- لاتشجع المعايير المحاسبية إجراء المقاصة بين عناصر الإيرادات والمصروفات ، وفى هذا الشأن يجب مراعاة الأمور التالية :-

أ- عدم أدماج أو إجراء مقاصة للبنود الهامة مع عناصر أخرى بدون تحديد وإفصاح عن ذلك .

ب- عدم إجراء المقاصة لبنود الإيرادات والمصروفات بقائمة الدخل ، وذلك فيما عدا الإيرادات والمصروفات المتعلقة بعمليات تغطية مخاطر سداد الإلتزامات أو الأصول والألتزامات التى تم إجراء مقاصة بينها .

ج- عادة ما تجرى المقاصة بين بعض عناصر المصروفات والإيرادات عندما تكون متعلقة بأصول وألتزامات مالية تم إجراء مقاصة لها .

وفى هذا الشأن فقد سمحت المعايير المحاسبية بعمليات مقاصة محددة على سبيل المثال منها :-

أ- الأرباح والخسائر الناتجة عن بيع الأستثمارات المتداولة حيث يمكن إجراء المقاصة بينها وعرض صافى الربح أو الخسارة .

ب- الأرباح والخسائر الناتجة عن تقييم حركة وأرصدة العملات الأجنبية .

ج- يكون مسموحا لعمل المقاصة أيضاعندما يكون الإفصاح المستقل بكل من بند الإيرادات وبند المصروفات غير مطلوب بموجب المعايير المحاسبية ، على سبيل المثال فإن المعايير المحاسبية الدولية والمصرية المتعلقة

بالأصول الثابتة لم تتطلب إفصاح بشأن الأرباح والخسائر من أستبعاد أو بيع الأصول الثابتة ، وعلى هذا يمكن أن تدرج تلك الأرباح والخسائر تحت بند واحد يمثل ناتج أرباح أو خسائر أستبعاد أو بيع الأصول الثابتة.

٤- يجب أن يتضمن صافى ربح أو خسارة الفترة وجميع بنود الإيرادات والمصروفات المحققة خلال الفترة البنود غير العادية وأثر التغيرات فى التقديرات المحاسبية ، وعلى ذلك يتم أستبعاد البنود التالية من صافى ربح أو خسارة الفترة الجارية :-

أ- قيمة تصحيح الأخطاء الجوهرية المتعلقة بالفترات المالية السابقة .

ب- اثر التغيير فى السياسات المحاسبية .

ج- الفائض أو العجز الناتج عن تقييم الأصول طويلة الأجل .

د- معظم فروق تقييم العملات الأجنبية الناتجة عن ترجمة القوائم المالية للمنشآت الأجنبية ، وكذا الناتجة عن تغطية المخاطر المتعلقة بصافى الأستثمار فى تلك المنشآت .

على هذا فإن صافى أرباح أو خسارة الفترة يجب أن يتضمن فقط الربح أو الخسارة الناتجة عن الأنشطة العادية بالإضافة الى البنود غير العادية .

٥- إن البنود غير العادية هى الإيرادات والمصروفات الناتجة عن أحداث أو معاملات تختلف بوضوح عن الأنشطة العادية للمنشأة ، كما أنه ليس من المتوقع تكرار حدوثها أو القيام بها بطريقة معتادة ، فى حين أن الأنشطة العادية هى أية أنشطة تمارس بمعرفة المنشأة كجزء من أعمالها ونشاطها أو تكون متعلقة بذلك النشاط أو ناتجة عنه .

عموما فإن الحدث أو المعاملة يمكن أن يكون غير عادى بالنسبة لمنشأة ، ويكون عاديا بالنسبة لمنشأة أخرى ، وذلك بسبب أختلاف الأنشطة العادية لكل منها ، هذا ويجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة كل بند غير عادى فى قائمة الدخل ، بالإضافة الى إجمالى قيمة البنود غير العادية إذا ما تم الإفصاح عنها فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

٢/٢/٦ أختبارات التحقق الأساسية من الإيرادات

تتمثل أهداف المراجع عند التحقق من الإيرادات فى دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية ، وبصفة خاصة أستخدام أساس الأستحقاق فى المحاسبة لقيد الإيرادات والتأكد من أن جميع الإيرادات التى تحققت قد تم تسجيلها ، وأن الإيرادات المثبتة تمثل إيرادات قد تحققت بالفعل ، مع تحديد وتفسير الأتجاهات والأختلافات الهامة فى قيمة الأنواع المختلفة للإيرادات .

وقد سبق وأن تعرض المؤلف لموقف المراجع عند إجراء أختبارات التحقق من فحص المبيعات ، وكما سبق الذكر فإن مراجعة معظم حسابات الإيرادات ترتبط بتحقيق حسابات الأصول أو الخصوم المرتبطة بها . حيث ترتبط إيرادات المبيعات بحسابات المدينين ، كما ترتبط الفوائد بأوراق القبض، كما تتعلق الفوائد والأرباح الموزعة بالأوراق المالية ، وترتبط إيرادات الإيجار والأرباح الرأسمالية بالأصول الثابتة .

بوجه عام يجب أن يوجه المراجع عنايته بإتباع الإجراءات التالية عند مراجعة الإيرادات من المبيعات أو الإيرادات المتنوعة .

١- فحص مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية لجميع عمليات الإيرادات والإلتزام بها .

٢- المراجعة المستندية الأختبارية لأذون القيد المثبتة بسجل المبيعات سواء أكانت نقدية أو أجلة ، والتحقق من الفواتير المؤيدة لها ومراجعة كافة النواحى الشكلية والموضوعية .

٣- متابعة طرق البيع المختلفة وتقرير مدى تمشيها مع اللوائح الموضوعة بالمنشأة (أجل أو نقدية أو عن طريق وكلاء أو وسطاء ..) .

٤- التحقق من مطابقة الأصناف المدرجة بصور فواتير البيع المسلسلة مع أصل أذن التسليم الموقع عليه من العميل بالأستلام ومع أذن الصرف من المخازن .

٥- مطابقة الأسعار المدرجة بصور فواتير البيع المسلسلة مع الأسعار الواردة بقوائم الأسعار المعتمدة .

٦- التحقق من صحة التوجيه المحاسبى للإيرادات وعدم تضمينها أية ضرائب أو رسوم ، ومراجعة العمليات الحسابية للفواتير من تضريب وتجميع ومطابقة القيمة النهائية للتسوية المعدة عنها .

٧- مراجعة سجل عقود وطلبيات العملاء وأوامر التوريد الواردة منهم ، ومدى الجدية فى تسليم المنتجات أو البضاعة المباعة لهم فى مواعيدها .

٨- مراجعة وفحص المبيعات الأجلة والأسس التى تعتمد عليها المنشاة فى دراسة مراكز العملاء ضمانا لحقوق المنشأة ، ومدى تمشى تلك الضمانات مع اللوائح .

٩- الفحص الكامل لمبيعات الشهر الأول والأخير من العام منعا من تداخـــل مبيعات الفوائد وما لها من آثار على قائمة الدخل أو قائمة المركز المالى.

١٠- فحص المبيعات للعاملين بالمنشأة وقواعدها ، والخصم الممنوح لهم .

١١- فحص الهدايا والعينات والسلطات التى أعتمدتها ، وأثرها على نشـــاط المنشأة والعائد منها وهل تم صرفها فى مناسبات طبيعية .

١٢- التحقق من مردودات المبيعات وأسبابها ، وهل هى لأخطاء وعيـــوب فنية ، أم لتراجع العميل ، ومعدل تكرار تلك المردودات ، مـــع مطابقـــة كمياتها مع أذون الأرتجاع وتقرير الفحص وأذن أستلام المخازن لها .

١٣- التحقق من توريد قيمة مجموع المبيعات النقدية يوميا للخزينة أول بأول.

١٤- مطابقة أنواع المبيعات مع السنوات السابقة وأرقام الموازنة ومتابعـــة وفحص الأختلافات وأثرها .

١٥- متابعة قيمة المبيعات ومعدلات التحصيل منها .

١٦- تتبع قيمة مردودات المبيعات التى تمت فى أواخـــر الســـنة الماليـــة، والتأكد من ورودها وأدراجها ضمن بضاعة أخر المدة .

١٧- مطابقة القيد المحاسبى الشهرى للمبيعات المقيد باليومية العامة والمرحـــل للأستاذ العام . والتحقق من ترحيل القيم للأستاذ الفرعى لكل عميل .

١٨- مراجعة مبيعات المعارض المحلية أو الخارجية وقواعد الرقابة عليـــها خاصة نظام أستلام الأصناف كميا وصرفها ، وطرق سداد قيمة مبيعاتـــها ومدى توريدها أول بأول ودقة عهد الأصناف بها .

١٩- التحقق من الإيرادات المتنوعة (حيث يتكون ذلك البند من خليط من البنود الصغيرة القيمة وبعضها قد يكون غير متكررا أو البعض الأخر يتم تحصيله على فترات غير منتظمة) ، ومستند تلك الإيرادات عادة ما تكون داخلية ممثلة فى أذن التوريد ويتم إثباته نقدا .

ويجب أن يهتم المراجع بأحتمال وجود خطأ فى تبويب بعض الإيرادات الكبيرة القيمة كايرادات متنوعة ، ولذا يحصل المراجع على كشف تحليلى لتلك الإيرادات ، والتحقق من تلك البنود مستنديا والتحقق من صحة تسجيلها وتوجيهها محاسبيا، وإجراء أية قيود تصحيح لأى أخطاء تقع فيها المنشأة .

٣/٢/٦ أختبارات التحقق الأساسية للمصروفات

تعرض المؤلف لإجراءات مراجعة المشتريات وتكلفة المبيعات والأجور والمرتبات ، لذا من الأهمية التركيز الأن على إجراءات المراجعة لباقى أنواع المصروفات الأخرى على سبيل المثال المصروفات الإدارية والعمومية اومصروفات البيع ، حيث يجب على المراجع التحقق من نظام الرقابة الداخلية المرتبطة بتلك المصروفات ، كما يجب أن يهتم ويتأكد من أن السنة المالية قد تم تحميلها بما يخصها من مصروفات تطبيقا لأساس الأستحقاق بالأضافة الى أساس مقابلة النفقات بالإيرادات **Matching Principle** ، كما يجب أيضا أن يتحقق من أن قيمتها معقولة فى حدود المقدر بالموازنة ومصروفات الأعوام السابقة وبالإيرادات والمبيعات فى السنة المالية .

ولاشك أن بنود المصروفات ترتبط بقائمة المركز المالى سواء الأصول أو الخصوم ، حيث يرتبط مصروف الديون المعدومة والمشكوك فى تحصيلها

بالمدينين وأوراق القبض ، كما ترتبط المشتريات وتكلفة المبيعات بـالمخزون والموردين والنقدية ، كما يرتبط الإستهلاك والإصلاحات والصيانة بالأصول الثابتة ، كما ترتبط الأتعاب المهنية والعمولات بالإلتزامات المستحقة ، وهكذا ترتبط الفوائد المدفوعة والمستحقة بالقروض طويلة الأجل .

وقد سبق وأن تناول المؤلف أجراءات مراجعة تلك البنود عند الإشـارة الى مراجعة أصول وخصوم المنشاة ، وعموما يجب على المراجـع القيـام بمراعاة الأتى عند تحقيق عناصر والمصروفات فى قائمة الدخل :-

١- التحقق من صحة وشمول وشرعية كافة بنود المصروفات عن طريق قيام المراجع بالأتى :-

أ- التحقق من جدية وسلامة قيمة المصروفات أيا كان نوعها .

ب- التحقق من تسجيل كافة النفقات التى تمت .

ج- التحقق من مطابقة قيم المصروفات الظاهرة مع المثبت بالسـجلات والدفاتر.

د- التحقق من وجود علاقة سببية بين النفقات والإيرادات .

هـ- التحقق من عدم إثبات نفقات وهمية أو نفقات تتعلق بفترات مالية تالية.

و- التحقق من عدم الخلط بين المصروفات والإيرادات الرأسمالية .

ز- مطابقة القيم الظاهرة بقائمة الدخل مع السجلات الإجمالية والتحليليـة وموازين المراجعة .

٢- لأغراض تحقق المراجع من المرتبات والأجور يتعين عليه القيام بالأتى:-

أ- أختبار الإلتزام بنظم الرقابة الداخلية على المرتبات والأجور ، حيث يتم مطابقة الأسماء ومعدلات الأجور على سجلات شئون العاملين ، ومقارنة الوقت المحسوب على أساسه الأجر فى كشوف المرتبات مع بطاقات الوقت وتقارير الوقت المعتمدة من المشرفين ، وتحديد أسس الأستقطاعات من المهايا ومقارنتها مع سجلات الأستقطاعات ، أختبار الدقة الحسابية في كشوف المرتبات ، ومقارنة صافى المرتبات مع مجموع شيكات المرتبات التى أصدرتها المنشأة .

ب- إذا كانت الأجور تسدد نقدا يتم تقييم الضوابط المرتبطة بدفع تلك الأجور للعاملين .

ج- يتم الحصول على ملخص بالمبالغ المدفوعة كمرتبات وأجور ومكافأت للمديرين ، ومقارنة ذلك مع سجلات المرتبات ومحاضر أجتماعات مجلس الإدارة .

د- يتم التحرى عن أى تغيرات غير عادية فى قيمة المرتبات والأجور، عن طريقة المقارنة مع الموازنات وأرقام السنوات السابقة .

٣- لتحقق المراجع من مصروفات البيع والمصروفات الإدارية والعمومية يقوم بإتباع مايلى :-

أ- تقييم نظام الرقابة الداخلية على تلك المصروفات، وأختبار الإلتزام بتلك الإجراءات .

ب-مقارنة المصروفات الفعلية بما هو مقرر بالموازنة ، أو مقارنة تلك المصروفات مع نظيرها فى الأشهر السابقة فى السنة السابقة ، ويتم إجراء

المقارنة سواء فى صورة قيم أو نسب مئوية (على أساس نسبتها الى المبيعات مثلا) .

ج- يتم التحرى عن أية اختلافات هامة تتضح من مقارنة المصروفات الفعلية فى السنة الحالية مع المقدر بالموازنة أو مع مصروفات السنة السابقة

د- الحصول على تحليل لحساب المصروفات ويتم مراجعتها مستنديا على سبيل الجشنى .

٤/٢/٦ أختبارات التحقق من صحة عرض المصروفات والإيرادات والإفصاح عنها بقائمة الدخل.

يجب على المراجع أن يتحقق من مدى كفاية الإفصاح على النحو التالى :-

١- هل تم الإفصاح المناسب بقائمة الدخل عن البنود التالية :-

أ- المبيعات أو إيرادات النشاط .

ب-الإهلاك .

ج- إيرادات الفوائد .

د- إيرادات الإستثمارات .

هـ- مصروفات الفوائد .

و- الضرائب على الدخل عن الفترة المالية .

ز- الأعباء أوالإيرادات غير العادية .

٢- هل تم تأثير صافى أرباح أو خسائر العام بكافة الإيرادات والمصروفات المستحقة عن الفترة المالية محل المراجعة ؟

٣- هل تم تبويب وتقسيم صافى أرباح / خسائر العام على كل من ؟

أ- صافى أرباح / خسائر العام من الأنشطة العادية .

ب- صافى أرباح / خسائر المعاملات والبنودغير العادية .

٤- هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن طبيعة وقيمة كل بند من البنود غير العادية الظاهرة بقائمة الدخل ؟

٥- هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن نتائج القطاعات التى توقف تشغيلها وجارى اتخاذ إجراءات أستبعادها أو بيعها ؟

٦- هل تم تأثير صافى أرباح / خسائر العام بأثر أى تغيير فى التقديرات المحاسبية ؟

وهل تم الإفصاج عن طبيعة وقيمة أثر التغيير فى تلك التقديرات المحاسبية والذى قد يكون له أثر هام على صافى أرباح / خسائر الفترة المالية ؟

٧- هل تم الإفصاح عن طبيعة وقيمة أية أخطاء جوهرية تخص فحص قوائم مالية سابقة وتم أكتشافها خلال الفترة محل القوائم المالية الحالية ، وكذا المعالجة المحاسبية التى تمت بشأنها ؟

٨- هل تم الإفصاح عن طبيعة وقيمة أثر اى تغيرات فى السياسات المحاسبية المتبعة خلال السنوات السابقة وأسباب ذلك التغيير ؟

٩- هل تم الإفصاح عن العبء الضريبى المتعلقة بالأمور التالية :-

أ- العبء الضريبى المتعلق بإيرادات النشاط العادى .

ب- العبء الضريبى المتعلق بالبنود غير العادية أو الأخطاء الجوهرية المكتشفة .

ج- العبء الضريبى المتعلق بفائض إعادة تقييم الأصول إن وجد .

٣/٦ أختبارات التحقق الأساسية لقائمة التدفقات النقدية

١/٣/٦ مكونات وعناصر قائمة التدفقات النقدية وفقا للمعايير المحاسبية

بوجه عام يهتم مستخدموا القوائم المالية بالتعرف على الكيفية ، الأساليب التى تعتمد عليها المنشأة فى توليد واستخدام النقدية وما فى حكمها وذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطتها ، وبصرف النظر عما إذا كانت النقدية يمكن أن ينظر إليها كمنتج للمنشأة أم لا كما هو الحال فى البنوك والمؤسسات المالية ، ومن ثم يجب على المنشأة إعداد قائمة التدفقات النقدية وعرضها كجزء متمم لقوائمها المالية لكل فترة يتم عرض القوائم المالية عنها ، وقد قضى بذلك معيار المحاسبة الدولى رقم (٧) ، والمصرى رقم (٤) بعنوان قوائم التدفقات النقدية **Cash flow Statements** .

توفر قائمة التدفقات النقدية عند أستخدامها مع باقى القوائم المالية المعلومات التى تمكن المستخدمين من تقييم التغيرات التى تحدث فى صافى أصول المنشأة وفى هيكلها المالى ، بما فى ذلك درجة توافر السيولة والقدرة على سداد الديون والقدرة على التأثير على المبالغ وتوقيت التدفقات النقدية ، كما تعتبر معلومات التدفقات النقدية أيضا مفيدة فى تحديد مقدرة الشركة على توليد النقدية وما فى حكمها لأختيار العلاقة بين الربحية وصافى التدفق النقدى وأثر تغير الأسعار .[١]

---

(١) لمزيد من التفاصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، التحليل المالى للقوائم والتقارير المحاسبية ، مكتبة الأكاديمى ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

وطبقا للنموذج ٣ ب يتم إعداد وعرض مكونات قائمة التدفقات النقديـــة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية على النحو التالى :-

قائمة التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية فى / /		
الشركة		
البيان	السنة الحالية	أرقام المقارن
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (طبقا للطريقة غير المباشرة)		
صافى الأرباح (الخسائر) قبل الضرائب والبنود غير العادية .	××	××
تعديلات التسوية صافى الأرباح (الخسائر) مع التدفقات النقديـة من أنشطة التشغيل .		
- أهلاك واستهلاك	×	×
- مخصصات	×	×
- خسائر (أرباح) تقييم العملات الأجنبية	×	×
- خسائر (أرباح) بيع أصول ثابتة	×	×
- خسائر (أرباح) بيع استثمارات مالية	×	×
- ضرائب الدخل	×	×
- فوائد مدينة	×	×
أرباح (خسائر)التشغيل قبل التغيرات فى رأس المال العامل	××	××
(الزيادة) النقص فى أرصدة العملاء والأرصدة المدينة .	×	×
(الزيادة) النقص فى المخزون .	×	×
(الزيادة) النقص فى أرصدة الدائنين والأرصدة الدائنة .	×	×
تدفقات نقدية قبل البنود غير العادية .	××	××
مقبوضات (مدفوعات) البنود غير العادية .	×	×
صافى النقدية الناتجة من (المستخدمة فى) أنشطة التشغيل	××	××

البيان		
التدفقات النقدية من أنشطة الأستثمار :		
مدفوعات لشراء استثمارات مالية .	× ×	× ×
متحصلات من بيع استثمارات مالية .	×	×
مدفوعات لشراء أصول ثابتة والأصول طويلة الأجل الأخرى .	×	×
متحصلات من بيع أصول ثابتة الأصول طويلة الأجل الأخرى .	×	×
فوائد محصلة .	×	×
توزيعات محصلة .	×	×
صافى النقدية الناتجة من (المستخدم فى) أنشطة الأستثمار	× ×	× ×
التدفقات النقدية من أنشطة التحويل :		
مقبوضات من إصدار أسهم رأس المال .	×	×
مقبوضات من أفتراض طويل الأجل .	×	×
مدفوعات من أفتراض طويل الأجل .	(×)	(×)
مدفوعات عن التزامات التأجير التمويلى .	(×)	(×)
توزيعات الأرباح المدفوعة .	(×)	(×)
صافى النقدية الناتجة من (المستخدم فى) أنشطة التمويل	× ×	× ×
صافى الزيادة (النقص) فى النقدية وما فى حكمها خلال الفترة	× ×	× ×
النقدية وما فى حكمها فى بداية الفترة(إيضاح رقم)	××	× ×
النقدية وما فى حكمها فى نهاية الفترة (إيضاح رقم)	× ×	× ×

وعاده ما يتم عمل قائمة التدفقات النقدية من واقع قائمتى دخل وقائمة مركز مالى عن فترتين بالإضافة إلى معلومات إيضاحية ، حيث يتم عمل ورقة عمل ثم يتم إعداد القائمة وملخص عنها .

٦/٣/٢ إجراءات المراجعة المتعلقة بأعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية

يراعى عند مراجعة إعداد قائمة التدفقات النقدية وعرضها أن يأخذ المراجع فى حسبانه ما يلى :-

١- أن التدفقات النقدية هى المبدأ الأساس لأعداد تلك القائمة ، وعادة ما تمثل زيادة الأصول أو نقص الألتزامات تدفقات نقدية مدفوعة ، كما يعتبر نقص الأصول وزيادة الالتزامات تدفقات نقدية محصلة ، ومن ثم فأن قائمة التدفقات النقدية لا تشمل مايلى :-

أ- المعاملات غير النقدية مثل شراء أصول ثابتة بالأجل أو الحصول عليها من خلال عقود التأجير التمويلى .

ب- أقتناء أحد الشركات أو المشروعات عن طريق إصدار الأسهم وتحويل الديون إلى حقوق ملكية .

ج-الحركة بين بنود النقدية وما فى حكمها ، مثل تحويل النقدية من حسابات جارية إلى ايداعات ثابتة قصيرة الأجل ، أو أستخدام النقدية فى شراء أستثمارات قصيرة الأجل .

٢- يجب أن تقوم المنشأة بعرض التدفقات النقدية خلال الفترة مبوبة على كل من أنشطة التشغيل والأستثمار والتمويل بالطريقة التى تعتبر ملائمة لأعمالها ، وبالتالى يوفر التبويب حسب الأنشطة المذكورة المعلومات التى تسمح لمستخدمى القوائم المالية بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز المالى للمنشأة وأرصدة النقدية وما فى حكمها .

٣- تنشأ التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل فى المقام الأول عن طريق أنشطة توليد الإيراد الرئيسى للمنشأة والأنشطة الأخرى التى لا تعتبر أنشطة

أستثمار أو تمويل ، فهى أذن تنتج من المعاملات والأحداث التى تدخل في تحديد صافى الربح أو الخسارة على سبيل المثال :-

أ- المقبوضات النقدية من بيع البضائع وتقديم الخدمات .

ب- المقبوضات النقدية من الإتاوات والعمولات والإيرادات الأخرى .

ج- المدفوعات النقدية للموردين سدادا لقيمة بضائع أو خدمات .

د- المدفوعات النقدية للعاملين أو بالنيابة عنهم .

هـ-المقبوضات والمدفوعات النقدية من أو إلى منشأة التأمين عن الأقساط والمطالبات والاشتراكات السنوية .

و-المدفوعات أو استردادات عن ضرائب الدخل .

٤- يجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام أما الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة على النحو التالى[1]:-

أ - الطريقة المباشرة :

حيث يتم الإفصاح بموجبها عن الأنواع الرئيسية لأجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية ، أما من السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة مباشرة أو عن طريق تعديل المبيعات وتكلفة المبيعات والبنود الأخرى بقائمة الدخل بالتغيرات التى حدثت خلال الفترة فى المخزون وحسابات مدينى ودائنى التشغيل والبنود غير النقدية والبنود الأخرى التى يكون أثرها النقدى مرتبط بأنشطة الأستثمار والتمويل .

---

[1] لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع إلى :

- د. أمين السيد أحمد لطفى ، التحليل المالى الأساسي لأغراض الأستثمار فى الأوراق المالية ، دار النهضة العربية ،القاهرة ، ٢٠٠٠ .

ب – الطريقة غير المباشرة :

ويتم بموجبها تحديد صافى التدفق النقدى من أنشطة التشغيل ، عن طريق تسوية صافي أرباح أو خسائر الفترة بآثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية وأى تأجيل أو استحقاق لمقبوضات أو لمدفوعات التشغيل السابقة أو المستقبلية، وبناء عليه يتم تعديل صافى ربح أو خسائر الفترة بالأمور التالية:-

أ- التغيرات التى حدثت أثناء الفترة فى المخزون وحسابات مدينى ودائنى التشغيل .

ب- البنود غير النقدية مثل الأهلاكات والأستهلاكات والمخصصات والضرائب المؤجلة وأرباح وخسائر العملات الأجنبية غير المحققة .

ج- جميع البنود الأخري التى يكون أثرها النقدى متعلق بالتدفقات النقدية لأنشطة الاستثمار أو التموبل .

٥- تمثل أنشطة الأستثمار عملية أقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والأستثمارات الأخرى التى لا تدخل فى حكم النقدية وكأمثلة على ذلك :-

أ- المدفوعات النقدية لأقتناء أصول ثابتة وأصول غير ملموسة وأصول أخرى طويلة الأجل .

ب- المقبوضات النقدية من بيع الأصول الثابتة أو الأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل .

ج- المدفوعات النقدية لشراء الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة الأخرى طويلة الأجل .

د- المدفوعات النقدية لإقتناء أسهم أو سندات فى منشآت أخرى والحصص فى الشركات المشتركة .

هـ- المقبوضات النقدية من بيع أسهم أو سندات بمنشآت أخرى والحصص في الشركات المشتركة .

و- المدفوعات النقدية والقروض الممنوحة لأطراف أخرى ، وذلك بخلاف النقدية ، القروض الممنوحة عن طريق البنوك والمؤسسات المالية التى يتم تبويبها ضمن أنشطة التشغيل .

ي- المقبوضات النقدية من تحصيل الدفعات النقدية والقروض الممنوحة لأطراف أخرى .

٦- تمثل أنشطة التمويل العمليات التى تنتج عنها تغيرات فى حجم ومكونات حقوق الملكية والافتراض بالمنشأة ، وكأمثلة على تلك التدفقات مايلى :-

أ- المقبوضات النقدية من إصدار الأسهم أو صكوك الملكية الأخرى .

ب- المدفوعات النقدية لملاك المشروع لأعاده اقتناء أو استرداد أسهم المنشأة .

ج- المقبوضات النقدية من إصدار صكوك المديونية والقروض وأوراق الدفع والسندات والرهونات الأخرى والسلفيات قصيرة الأجل وطويلة الأجل.

د- السداد النقدى للمبالغ المفترضة .

هـ- المدفوعات النقدية التى يدفعها المستأجر لتخفيض الألتزامات المتعلقة بعقود التأجير التمويلى .

و- سداد توزيعات الأرباح .

٧- يجب أن يتحقق المراجع من صحة عرض وكفاية الإفصاح فى قائمة التدفقات النقدية على النحو التالى :-

- هل اعتبرت قائمة التدفقات النقدية جزء لا يتجزأ من القوائم المالية .

- هل تم تبويب التدفقات النقدية على أساس التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل ؟
- هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن التدفقات النقدية من العمليات غير العادية ؟
- هل تم عرض التدفقات النقدية الناتجة عن الضرائب على الدخل ضمن أنشطة التشغيل ؟
- هل تم عرض التدفقات النقدية من شراء أو بيع الأستثمارات فى شركات ضمن أنشطة الأستثمار ؟
- هل تم أستبعاد المعاملات غير النقدية المتعلقة بأنشطة التمويل والأستثمار من قائمة التدفقات النقدية وتم الإفصاح المناسب عنها ؟
- هل تم الإفصاح عن مكونات بنود النقدية وما فى حكمها فى تاريخ الميزانية؟
- هل تم الإفصاح المدعم بتعليق من الإدارة عن حجم النقدية وما فى حكمها المتواجد لدى المنشأة ، ولكن لا تستطيع المنشأة استخدامه نتيجة وجود قيود علية ؟

٣/٣/٦ حالة عملية عن مراجعة إعداد ورقة عمل لقائمة التدفقات النقدية

حتى يتمكن المراجع من إجراء أختبارات التحقق على إعداد عرض قائمة التدفقات النقدية، يتعين عليه مراجعة الأسس التى ترتكز عليها إعداد تلك القائمة ، ويتأثر ذلك من خلال مراجعته لورق العمل التى تقوم المنشأة بأعدادها تمهيدا لأعداد تلك القائمة ، وفيما يلى حالة عملية توضح ذلك[1] :-

---

[1] تلك الحالة العملية مأخوذة بتصرف من أحد برامج دورة معايير المحاسبة المصرية لمديرى المراجعة والمراجعين الأول والمراجعين عن طريق مكتب KPMG – حازم حسن وشركاه .

حالة عملية

لقائمة التدفقات النقدية

مرفق مع هذا ميزانية وقائمة الدخل لشركة السلام والمطلوب مراجعة إعداد ورقة عمل قائمة التدفقات النقدية ، ثم مراجعة تلخيص ورقة العمل هذه ثم التحقق من إعداد قائمة التدفقات النقدية إذا علمت أن المعلومات التالية :-

	بالألف جنيه
* إهلاك الأصول الثابتة عن العام .	١٥٠٠٠
*إضافات الأصول الثابتة .	٣٠٣٠٠
(منها ٣٣٠٠ جنيه أصول محوله من المشروعات تحت التنفيذ) .	
* المحصل من بيع أصول ثابتة .	٧٢٠٠
* أرباح بيع أصول ثابتة .	٨٠٠
* إضافات أصول طويلة الأجل الأخرى .	٣٥٠٠
* استهلاك الأصول طويلة الأجل الأخرى عن العام .	١٥٠٠
* دائنو توزيعات أول المدة تتمثل فى :-	
- أرباح للمساهمين .	١١٠٧٠٠
-أرباح للعاملين	١١٩٠٠
* الأستثمارات تتضمن استثمارات تستحق خلال فترة تقل عن ٣ شهور	
أول الفترة	٣٥٠٠٠
أخر الفترة	٣٢٠٠٠
* زيادة رأس المال تمت عن طريق أسهم مجانية حولت من الاحتياطى العام .	
* تدعيم المخصصات خلال العام تتضمن :	
مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها .	٦٥٠٠
مخصص التزامات محتملة الوقوع .	١٧٠٠٠
* بلغت الضرائب المسددة عن العام المالى الحالى مبلغ	٣٤١٠٠

لمراجعة أعداد قائمة التدفقات النقدية يتم أعداد قائمة المركز المالى عن فترتين(عامى ٢٠٠٠-١٩٩٩) على النحو التالى :-

قائمة المركز المالى فى ٢٠٠٠/١٢/٣١

	٢٠٠٠ (بآلاف جنيه)	١٩٩٩ (بآلاف جنيه)
الأصول طويلة الأجل		
الأصول الثابتة	٦٠٥٠٠	٥١٦٠٠
مشروعات تحت التنفيذ	٣٢٠٠	٦١٠٠
اخرى	٣٠٠٠	١٠٠٠
	٦٦٧٠٠	٥٨٧٠٠
استثمارات طويلة الأجل	٤١٠٠	-
الأصول المتداولة		
المخزون	١٦٦٢٠٠	١٣٥٧٠٠
عملاء	٢٢٦٠٠٠	١٩١٩٠٠
مدينون وأرصدة مدينة	١٠٠٠	٩٠٠
استثمارات	٩٥٠٠٠	١٢٨٠٠٠
نقدية بالبنوك والصندوق	٣٣٨٦٠٠	٢٢٥٥٠٠
	٨٢٦٨٠٠	٦٨٢٠٠٠
إجمالى الأصول	٨٩٧٦٠٠	٧٤٠٧٠٠
الالتزامات المتداولة		
بنوك - سحب على المكشوف	٣٤٥٠٠	٥٣٧٠٠
المستحق لشركات شقيقة	٢٤٨٠٠	٢٩٠٠٠
دائنون	٩٢٠٠	٣٦٦٠٠
عملاء - دفعات مقدمة	١٠١٩٠٠	٨١٦٠٠
قروض قصيرة الأجل	٢٦٣٠٠٠	١٩٠٢٠٠
مخصصات	٣٢٨٠٠	١٥٨٠٠
دائنو توزيعات	-	١٢٢٦٠٠
	٤٦٦٢٠٠	٥٢٩٥٠٠
الإلتزامات طويلة الأجل		
قروض	٢٠٠٠٠	٢٠٦٠٠
إجمالى الأصول	٤٨٦٢٠٠	٥٥٠١٠٠
صافى الأصول	٤١١٤٠٠	١٩٠٦٠٠

حقوق المساهمين		
رأس المال المصدر والمدفوع	٨٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
إحتياطى قانونى	٥٣٠٠	٥٣٠٠
إحتياطى عام	١٧٣٠٠	٤٧٣٠٠
أرباح مرحلة	٨٨٠٠٠	٨٠٠٠
أرباح العام	٢٢٠٨٠٠	-
إجمالى حقوق المساهمين	٤١١٤٠٠	١٩٠٦٠٠

ب- كما يتم أعداد قائمة الدخل على النحو التالى :-

قائمة الدخل

عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠

	بالألف جنيه
صافى المبيعات	١٤٠٦٠٠٠
تكلفة المبيعات	(١٠٩٢١٠٠)
مجمل الربح	٣١٣٩٠٠
مصروفات التشغيل	
مصروفات عمومية وإدارية	١٩٤٠٠
مخصصات	٢٣٥٠٠
إجمالى مصروفات التشغيل	٤٢٩٠٠
ربح التشغيل	٢٧١٠٠٠
إيرادات (مصروفات) أخرى	
إيرادات استثمارات	١٤٧٠٠
فوائد مدينة	(٣١٦٠٠)
أرباح رأسمالية	٨٠٠
إجمالى مصروفات أخرى	(١٦١٠٠)
صافى ربح العام قبل الضرائب	٢٥٤٩٠٠
ضرائب الدخل	٣٤١٠٠
صافى ربح العام	٢٢٠٨٠٠

ج- يتم أعداد ورقة عمل قائمة التدفقات النقدية على النحو التالى :-

ورقة عمل قائمة التدفقات النقدية

بألف جنيه

البند	٢٠٠٠	١٩٩٩	التغير	تسويات	التغير فى رأس المال العامل	استثمار	تمويل	التغير فى النقدية
الأصول الثابتة	٦٠٥٠٠	٥١٦٠٠	(٨٩٠٠)					
إهلاكات العام				١٥٠٠٠				
إضافات						(٣٠٣٠٠)		
إنتاج لاستخدام الشركة						٣٣٠٠		
استبعادات				(٨٠٠)		(٧٢٠٠)		
مشروعات تحت التنفيذ	٣٢٠٠	٦١٠٠	٢٩٠٠			(٤٠٠)	(٣٣٠٠)	لا يوجد تأثير على النقد
أخرى	٣٠٠٠	١٠٠٠	(٢٠٠٠)					
استهلاك				١٥٠٠				
إضافات						(٣٥٠٠)		
استثمارا طويله الأجل	٤١٠٠	—	(٤١٠٠)			(٤١٠٠)		
المخزون	١٦٦٢٠٠	١٣٥٧٠٠	(٣٠٥٠٠)		(٣٠٥٠٠)			
عملاء	٢٢٦٠٠٠	١٩١٩٠٠	(٣٤١٠٠)	٦٥٠٠	(٤٠٦٠٠)			
مدينون أرصدة مدينة	١٠٠	٩٠٠	(١٠٠)		(١٠٠)			
استثمارات								
أكثر من ٣ شهور	٦٣٠٠٠	٩٣٠٠٠	٣٠٠٠٠			٣٠٠٠٠		
ما فى حكم النقدية	٣٢٠٠٠	٣٥٠٠٠	٣٠٠٠					(٣٠٠٠)
نقدية بالبنوك والصندوق	٣٣٨٦٠٠	٢٢٥٥٠٠	(١١٣١٠٠)					١١٣١٠٠
بنوك سحب على المكشف	٣٤٥٠٠	٥٣٧٠٠	(١٩٢٠٠)				(١٩٢٠٠)	
المستحق لشركات شقيقة	٢٤٨٠٠	٢٩٠٠٠	(٤٢٠٠)		(٤٢٠٠)			
دائنون	٩٢٠٠	٣٦٦٠٠	(٢٧٤٠٠)		(٢٧٤٠٠)			
عملاء دفعات مقدمة	١٠١٩٠٠	٨١٦٠٠	٢٠٣٠٠		٢٠٣٠٠			
قروض قصيرة الأجل	٢٦٣٠٠٠	١٩٠٢٠٠	٧٢٨٠٠				٧٢٨٠٠	
مخصصات	٣٢٨٠٠	١٥٨٠٠	١٧٠٠٠	١٧٠٠٠				
دائنو توزيعات	—	١٢٢٦٠٠	(١٢٢٦٠)					

البند	٢٠٠٠	١٩٩٩	التغير	تسويات	التغير فى رأس المال العامل	استثمار	تمويل	التغير فى النقدية
...ب العاملين				(١١٩٠٠)				
...ب المساهمين							(١١٠٧٠٠)	
...ض طويلة الأجل	٢٠٠٠٠	٢٠٦٠٠	(٦٠٠)				(٦٠٠)	
... المال	٨٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠		لا تأثير على حركة النقدية			
...باطى قانونى	٥٣٠٠	٥٣٠٠	—					
...باطى عام	١٧٣٠٠	٤٧٣٠٠	(٣٠٠٠٠)		لا تأثير على حركة النقدية			
...ح مرحلة	٨٨٠٠٠	٨٨٠٠٠	—					
...دات استثمارات				(١٤٧٠٠)		١٤٧٠٠		
...ح العام بعد الضرائب	٢٢٠٨٠٠	—	٢٢٠٨٠٠					
الضرائب المسددة	٣٤١٠٠	—	٣٤١٠٠	(٣٤١٠٠)				
...ح العام قبل الضرائب	٢٥٤٩٠٠		٣٤١٠٠					
صافى التغير				(٢١٥٠٠)	(٨٢٥٠٠)	١٦٩٠٠	(٧٥٧٠٠)	١١٠١٠٠

د- ويمكن عمل ملخص لورقة عمل قائمة التدفقات النقدية على النحو التالي:-

ملخص ورقة عمل قائمة التدفقات النقدية

	ألف جنيه
صافى الربح	٢٥٤٩٠٠
تسويات لمطابقة صافى الربح لصافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل .	(٢١٥٠٠)
- التغير فى رأس المال العامل .	(٨٢٥٠٠)
- صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل .	١٥٠٩٠٠
- صافى التدفقات النقدية من أنشطة الإستثمار .	١٦٩٠٠
- صافى التدفقات من أنشطة التمويل .	(٥٧٧٠٠)
- صافى التغير فى النقدية وما فى حكمها .	١١٠١٠٠

	النقدية وما فى حكمها أول المدة ألف جنيه	النقدية وما فى حكمها أخر المدة ألف جنيه	صافى التغير ألف جنيه
نقدية بالصندوق ولدى البنوك	٢٢٥٥٠٠	٣٣٨٦٠٠	١١٣١٠٠
استثمارات(فى حكم النقدية)	٣٥٠٠٠	٣٢٠٠٠	(٣٠٠٠)
صافى التغير فى النقدية وما فى حكمها	٢٦٠٥٠٠	٣٧٠٦٠٠	١١٠١٠٠

هـ- ثم يتم اعداد قائمة التدفقات النقدية على النحو التالى :-

قائمة التدفقات النقدية

عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠

	بالألف جنيه
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل :	
صافى الربح قبل الضرائب	٢٥٤٩٠٠
تسويات لمطابقة صافى الربح لصافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل :	
إهلاك الأصول الثابتة .	١٥٠٠٠
استهلاك النفقات المؤجلة .	١٥٠٠
المخصصات .	٢٣٥٠٠
أرباح بيع أصول ثابتة .	(٨٠٠)
نصيب العاملين فى الأرباح .	(١١٩٠٠)
إيرادات استثمارات .	(١٤٧٠٠)
ضرائب الدخل المسددة .	(٣٤١٠٠)
أرباح التشغيل قبل التغيرات فى رأس المال العامل	٢٣٣٤٠٠

التغيرات فى رأس المال العامل :	
الزيادة فى المخزون .	(٣٠٥٠٠)
الزيادة فى العملاء .	(٤٠٦٠٠)
الزيادة فى المدينين .	(١٠٠)
النقص فى المستحق لشركات شقيقة .	(٤٢٠٠)
النقص فى الدائنين .	(٢٧٤٠٠)
الزيادة فى عملاء دفعات مقدمة .	٢٠٣٠٠
صافى النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل	١٥٠٩٠٠
التدفقات النقدية من أنشطة الإستثمار :	
مقبوضات نقدية من بيع أصول ثابتة .	٧٢٠٠
مشتريات أصول ثابتة .	(٢٧٠٠٠)
مدفوعات عن مشروعات تحت التنفيذ .	(٤٠٠)
مدفوعات عن نفقات مؤجلة .	(٣٥٠٠)
صافى النقص فى الإستثمارات .	٣٠٠٠٠
الزيادة فى إستثمارات طويلة الأجل .	(٤١٠٠)
إيرادات استثمارات .	١٤٧٠٠
* **صافى النقدية الناتجة عن أنشطة الإستثمار**	١٦٩٠٠
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل :	
صافى التغير فى السحب على المكشوف .	(١٩٢٠٠)
الزيادة فى القروض .	٧٢٢٠٠
توزيعات نقدية مدفوعة .	(١١٠٧٠٠)
صافى النقدية المستخدمة فى أنشطة التمويل	(٥٧٧٠٠)
صافى الزيادة فى النقدية وما فى حكمها	١١٠١٠٠
النقدية وما فى حكمها فى ١ يناير ٢٠٠٠	٢٦٠٥٠٠
النقدية وما فى حكمها فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٩	٣٧٠٦٠٠٠

٤/٦ اجراءات مراجعة الأيضاحات المتممة للقوائم المالية

٦/٤/١ الأيضاحات المتممة للقوائم المالية والجداول الأضافية الأخرى

تتطلب المعايير المحاسبية سواء الدولية أو المصرية ان تشمل القوائم المالية مجموعة من الأفصاحات بخلاف ما تم فى صلب قائمة المركز المالي أو المتممة للقوائم المالية والجداول الأضافية الأخرى . وتطبيقا لذلك يجب على المراجع مراعاة ما يلى : -

١- مراعاة ما جاء بالمعيار المحاسبى الدولى رقم (٥) والمعيار المحاسبى المصرى رقم (٣) بخصوص الأفصاح العام عن المعلومات ، والذى نص على انه يجب ان يتم الافصاح عن كافة المعلومات الهامة والتى تعتبر ضرورية لكى تكون تلك القوائم واضحة ومفهومة ، ومنها : -

أ- هل تم الافصاح عن العناصر التالية : -

- اسم المنشأة وموطن تأسيسها أو جنسيتها .
- الفقرة التى تغطيها القوائم المالية وتاريخ الميزانية .
- طبيعة نشاط المنشأة .
- الشكل القانونى للمنشأة .
- نوع العملة التى أعدت على أساسها القوائم المالية .

ب- هل تم اضافة المعلومات الضرورية الإضافية التى تؤدى الى توضيح قيم البنود التي تحتويها القوائم المالية وأسس تبويبها .

ج- هل تم ادراج البنود الهامة مع بنود أخرى أو تم اجراء المقاصة بينها وبين حسابات أخرى بالنسبة لبنود واضحة ويمكن فصلها بطريقة مناسبة ؟

د- هل ظهرت ارقام المقارنة المتعلقة بالفترة المالية السابقة بالقوائم المالية؟

وفيما يلي مثالا عمليا لتلك الأفصاحات المتعلقة بشركة اوراسكوم هولدنج للفنادق ش . م . م حسب ما تضمنته الأيضاحات المتممة للقوائم المالية المنشورة للشركة : -

أولا :- بيانات عامة :

١ -اسم المنشأة : شركة اوراسكوم هولدنج للفنادق (ش.م.م.).

٢-الشكل القانونى : شركة مساهمة مصرية منشأة وفقا لأحكام القانون رقم ٩٥ لسنة ٩٢ ولائحته التنفيذية ، ورقم الترخيص ١٩٥ بتاريخ ١٩٩٧/١٢/٢٢ .

٣-رقم السجل التجارى وتاريخه : ١١٧٨٥٦ بتاريخ ١٩٩٧/٢/١٦ - الجيزة.

٤- المركز الرئيسى : ١٦٣ ب ش ٢٦ يوليو - العجوزة - الجيزة .

٥- مدة الشركة : خمسون عاما تبدأ من تاريخ قيد الشركة بالسجل التجارى.

٦- السنة المالية : تبدأ فى أول يناير وتنتهى فى ٣١ ديسمبر من كل عام .

٧- غرض الشركة: الأشتراك فى تأسيس الشركات التى تصدر أوراقا مالية أو فى زيادة رؤوس اموالها ، ورأس المال المخاطر ، ويجوز للشركة ان تكون لها مصلحة أوتشترك بأى وجه من الوجوة مع شركات الأموال التى تزاول أعمالا شبيهه بأعمالها أو التى تعاونها على تحقيق غرضها فى

مصر أو فى الخارج ، كما يجوز لها ان تندمج فى هذه الشركات أو تشتريها أو تلحقها بها .

٨- رأس المال المرخص به : حدد رأس مال الشركة المرخص به بمبلغ ١,٥ مليار جنيه مصرى .

٩- رأس المال المصدر والمدفوع : حدد رأس مال الشركة المصدر بمبلغ ٤٥٣٣٦٧٢٠٠ جنيه مصرى مدفوع بالكامل موزعا على ٤٥٣٣٦٧٢٠ سهما قيمة كل سهم ١٠ جنيه ، جميعها اسهم اسميه .

١٠- اسماء المؤسسين ونسبة مساهمتهم الحالية : -

اسم المؤسس	عدد الأسهم	قيمة الأسهم	نسبة المساهمين

١١- أسماء ورئيس وأعضاء مجلس الإدارة الحالى : -

الأسم	الصفة

١٢-أرقام المقارنة : -

تم تعديل أرقام المقارنة لتتمشى مع تبويب القوائم المالية للفترة الحالية.

٢- مراعاة ما جاء بالمعيار المحاسبى الدولى رقم (١) والمصرى رقم (١) بخصوص الإفصاح عن السياسات المحاسبية على النحو التالى : -

أ- فى حالة عدم اتباع الأفتراضات الأساسية المحاسبية (الأستمراريه والثبات - الأستحقاق) عند إعداد القوائم المالية فهل تم الإفصاح عن ذلك مع بيان أسباب عدم اتباعها ؟

ب- هل تم الإفصاح عن كافة السياسات المحاسبية الهامة المتبعة فى إعداد القوائم المالية وذلك بصورة واضحة ومختصرة بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية - وانه قد تم الإشارة بالقوائم المالية ان تلك الإيضاحات جزء من القوائم المالية ومتمم لها ؟ .

ج- هل الأفصاحات والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية تتضمن أى إيضاحات عن سياسات محاسبية خاطئة او غير سليمة ؟

وكمثال عملى على الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المتبعة فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ما يلى : -

ثانيا : أهم السياسات المحاسبية المتبعة : -

١-أسس إعداد القوائم المالية : -

- تم إعداد القوائم المالية طبقا لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين والتعليمات المحلية السارية .

٢-المعاملات بالعملات الأجنبية: -

- تمسك حسابات الشركة بالجنيه المصرى ويتم إثبات المعاملات التى تتم بالعملات الأجنبية خلال الفترة المالية على أساس أسعار الصرف السارية فى تاريخ المعاملة .

- يتم إعادة تقييم أرصدة الأصول والالتزامات المتداولة ذات الطبيعة النقدية بعملات أجنبيه فى تاريخ المركز المالى على أساس أسعار الصرف السارية فى ذلك التاريخ ، و يتم إدراج ناتج إعادة التقييم بقائمة الدخل .

٣-إهلاك الأصول الثابتة : -

تثبت الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية ، ويجرى إهلاك تلك الأصول بطريقة القسط الثابت وذلك على مدى العمر الأنتاجى المقدر لكل منها ، وفقا للنسب السنوية التالية : -

نوع الأصل	معدل الأهلاك
اثاث ومعدات مكتبية	١٠%
سيارات ووسائل نقل	٢٠%
اجهزه حاسب الى	٢٠%

٤-استهلاك المصروفات المؤجلة:-

تتضمن المصروفات المؤجله رسوم الترخيص المدفوعة ، وحيث ان المنفعة تغطى ١٥ عاما وهى عمر الترخيص ، من ثم يتم استهلاك تلك الرسوم عن تلك الفترة .

٥- تحقق الإيراد :-

أ- فى ظل مؤسسة مالية :

- يتم اثبات ايرادات الأسهم عند اعلان التوزيعات المتعلقة بها .
- يتم اثبات فوائد الودائع على اساس الأستحقاق .

ب- فى ظل منشاة مقاولات :

يتم ادراج الإيرادات من عقود المقاولات بقائمة الدخل طبقا لطريقة نسبة الإتمام بالنسبة لكل عقد مقاولة وذلك بضرب نسبة الإتمام فى اجمالى الإيرادات المقدرة ، ويتم تحديد نسبة الإتمام على أساس نسبة التكاليف المنفقة حتى تاريخه الى اجمالى التكاليف المقدرة لكل عقد مقاولة بمعرفة مهندس الشركة ، ويتم تكوين مخصص للخسائر المقدرة بالنسبة لعقود المقاولات تحت التنفيذ وذلك فى الفترة التالية التى تم خلالها تحديد مثل تلك الخسارة ، وتدرج ضمن الأصول المتداولة بقائمة المركز المالى الزيادة فى تكاليف عقود

المقالات التى لم يتم الانتهاء من تنفيذها مضافا اليها مجمل الربح المقدر لتلك العقود وذلك عن قيمة الايرادات من واقع المستخلصات المرتبطة بتلك المقاولات ، وتدرج ضمن الألتزامات المتداولة بقائمة المركز المالى الزيادة فى قيمة الأيرادات من واقع المستخلصات عن تكالف عقود المقاولات التى لم يتم الأنتهاء من تنفيذها مضافا اليها مجمل الربح المقدر لتلك العقود .

ج- منشأة صناعية (عمليات التصنيع المتعلقة بتكرير الزيوت النباتية ..) :

يتحقق الايراد بتسليم البضاعة للعملاء ، او يتم إثبات الإيراد والأعتراف به عند تسليم العملاء كمية المبيعات ، او يتم إثبات الإيراد طبقا لمبدأ الاستحقاق بموجب فواتير البيع الصادرة للعملاء عن البضائع المسلمة لهم .

د-شركة تأمين :

يثبت الإيراد طبقا لأساس الأستحقاق وتدرج أقساط وثائق التأمين طويلة الأجل بالكامل بقائمة الإيرادات والمصروفات حسب نوع التأمين مع تكوين مخصص بنسبة ١٠٠% من قيمة الأقساط التى تخص السنوات المالية التالية.

هـ- مشروعات تعمير وتنمية وتقسيم الارضى وبيع الاراضى والعقارات :-

يتم إثبات قيمة مبيعات الأراضى والعقارات عند تسليمها فعلا ، وطبقا لشروط التعاقد وفى حالة سداد قيمة تلك المبيعات بالتقسيط يتم إدراج الأرباح المتعلقة بها بما يخص العام فقط بنسبة المستحق تحصيله من الأقساط مضافا اليه نصيب العام من أرباح وفوائد التقسيط المؤجلة والخاصة بمبيعات سنوات سابقة على أساس الأقساط المستحق تحصيلها خلال العام .

م- شركة خدميه : -

يتحقق الإيراد وفقا لأساس الاستحقاق ، أو يتم إثبات الإيراد عند تقديم الخدمة وفقا لأساس الاستحقاق .

٦- الاستثمارات طويلة الأجل : -

يتم إثبات تلك الاستثمارات بالتكلفة ، وفى حالة حدوث انخفاض دائم فى قيمتها السوقية او القيمة المحسوبة طبقا للدراسات التى تتم فى هذا الشأن عن قيمتها الدفترية يتم تعديل القيمة بقيمة هذا الانخفاض وتحميله على قائمة الدخل بالنسبة لكل استثمار على حده .

٧- المخزون : -

يتم تسعير المخزون من الخامات بالتكلفة على اساس المتوسط المرجح، ويسعر المخزون من الانتاج التام وتحت التشغيل بالتكلفة على اساس ما يتضمنه من خامات وعمالة مباشرة ونصيب من المصروفات الصناعية غير المباشرة المحددة على أساس مستوى النشاط العادى ، أما المخزون فإنه يظهر بالتكلفة او القيمة الاستردادية أيهما اقل ، وتتحدد القيمة الاستردادية على أساس سعر البيع المقدر مخصوما منه التكاليف المتوقعة لاتمام الإنتاج والبيع، ويتم تكوين مخصص للاصناف الراكدة وبطيئة الحركة التالفة عند اللازم .

٨- النقدية وما فى حكمها : -

لأغراض إعداد قائمة التدفقات النقدية تتمثل النقدية وما فى حكمها فى النقدية بالخزينة وأرصدة الحسابات الجارية والودائع لاجل لدى البنوك .

٩- الاستثمارات المالية : -

يتم تقييم الاستثمارات فى اوراق مالية بالتكلفة ، ويتم تكوين مخصص لمقابلة الانخفاض فى قيمة تلك الاستثمارات .

١٠- تكاليف الاقتراض :-

يتم الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف على اساس الاستحقاق .

١١- الضرائب : -

تقوم الشركة بتكوين مخصص للالتزامات الضريبية ، وذلك فى ضوء المطالبات الضريبية بعد إجراء الدراسة اللازمة .

نظرا لطبيعة المحاسبة الضريبية في مصر فإن تطبيق ما ورد بشأن الضرائب المؤجلة بمعيار الضرائب على الدخل لا ينشأ عنه عادة التزامات ضريبية مؤجلة وهامة ، وفى حالة نشأة اصول ضريبية نتيجة لتطبيق المعيار فان هذه الاصول لا تدرج عادة الا عندما يكون هناك اطمئنان كاف بأن هذه الاصول سيتم تخفيضها فى المستقبل المنظور.[١]

وكمثال على إيضاح الموقف الضريبى أيضا :-

أ- تقوم الشركة بتقديم الاقرار الضريبى عن ضريبة ارباح شركات الاموال لمأمورية الضرائب المختصة سنويا وفى المواعيد المقررة قانونا ، كما تقوم سداد الضريبة المستحقة عن واقع الإقرارات (ان وجدت) .

ب- قامت مأمورية الضرائب المختصة بفحص الفترة من ١٩٩٠/٧/١ حتى ١٩٩٤/٦/٣٠ عن طريق التقدير الجزافى ن وقامت بأخطار الشركة بنموذج (١٩،١٨) ضرائب ، وقد تم الاعتراض فى المواعيد القانونية واحالة الخلاف الى لجان الطعن بطلب إعادة الفحص عن واقع الدفاتر.

---

[١] لمزيد من التفصيل عن معيار الضرائب على الدخل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، أسس القياس والفحص الضريبى لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

أما بالنسبة للفترة من ١٩٩٤/٧/١ حتى ١٩٩٧/١٢/٣١ فقد فحص تلك الفترة وأخطرت الشركة بنموذج ١٨ ضرائب ، وتم الاعتراض عليه فى المواعيد القانونية، وجارى عمل لجنه داخلية بالمأمورية المختصة ، وقد تم تكوين المخصص اللازم فى هذا الشأن ، وهذا ولم يتم فحص دفاتر الشركة للسنوات ٩٨ ، ٩٩ حتى تاريخه .

ج- تتمتع الشركة بالإعفاء الضريبى لمدة ١٠ اعوام طبقا للقانون رقم ٨ لسنة ٩٧ ، وحيث إن المصنع لم يبدأ الإنتاج بعد فإن الإعفاء الضريبى يبدأ سريانه من السنة التالية للإنتاج .

ثالثا:- من الناحية العملية يجب أن يراعى المراجع أن تكون الشركة قد أفصحت عن الأمور التالية :-

١- حركة تكلفة الأصول الثابتة ومجمع الإهلاك المتعلق بها خلال الفترة المالية.

٢- حركة ورصيد إستهلاك الشهرة وبراءات الإختراع ومصاريف التأسيس خلال الفترة المالية .

٣- حركة مشروعات تحت التنفيذ والإضافات والمحول الى الأصول الثابتة .

٤- معلومات إضافية لجعل المبالغ والقيم والتبويبات بالقوائم المالية واضحة ومفهومة .

٥- حركة كل عنصر من عناصر حقوق الملكية خلال الفترة المالية .

٦- طبيعة أى خسائر محتملة لم يتم تسجيلها بالقوائم المالية كمصروف أو ألتزام .

٧-طبيعة الأحداث التى تمت بعد تاريخ الميزانية والأثر المالى المتعلقة بكل حدث منها .

٨- المعلومات المتعلقة بقطاعات النشاط المختلفة واسلوب عرضها بـــالقوائم المالية .

٩- الالتزامات المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى .

١٠- قيمة تكاليف الاقتراض المرسملة خلال الفترة المالية .

حيث يجب ان يتم الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة بشأن معالجــة تكاليف الاقتراض ، وهل تم الإفصاح عن تكاليف الاقتراض التى تم رســملتها خلال الفترة المالية ، وهل تم الإفصاح عن معدل الرسمله لتحديد فيه تكــاليف الاقتراض القابلة للرسملة .

وكمثال عملى على الإفصاح عن تكاليف الاقتراض ما يلى : -

" تقوم الشركة برسملة فوائد الاقتراض من البنوك على الأصول الثابتــة المؤهلة لتحمل تكلفة الاقتراض وذلك بنسبة استفادة كل منها ، ويتم التوقـــف عن الرسملة عندما يصبح الاصل معدا للاستخدام فى الاغراض المحددة له " .

١١- تفاصيل المعاملات مع الاطراف ذو العلاقة وانـــواع تلـك المعـــاملات وطبيعة علاقة تلك الاطراف بالمنشأة .

١٢- بيان باهم الشركات التابعة والشقيقة ذات المصلحة المشتركة .

١٣- الادوات المالية المستثمر فيه والشروط المتعلقة بها وتفاصيل المخـــاطر المتعلقة به.

١٤- بيان بالموقف القضائى .

حيث يتم إيضاح القضايا المرفوعة من الغير او على الغير ، ومـــدى كفاية تكوين الشركة للمخصصات المناسبة .

٢/٤/٦ الإفصاح عن الارتباطات والظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

أوضح المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٠) والمصرى (٧) اهمية وطبيعة الإفصاح عن الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ، حيث نصت على ضرورة ان تفصح المنشأة عند إعداد للقوائم المالية عما يأتى:-

١/٢/٤/٦ الأرتباطات :

وتتمثل تلك الأرتباطات فيما يأتى :-

أ- الأرتباط المتعلق بالأصول الثابتة :

وتتمثل فى الارتباطات التى ارتبطت بها المنشاة مع أطراف أخرى ونتج عنها نفقات رأسمالية مستقبلية ، أو الارتباطات الرأسمالية للمنشاة بخصوص حقوقها فى الشركات التى قامت بالمساهمة فيها ، وكمثال على ذلك تعاقد المنشأة على شراء خطوط إنتاج باجمالى مبلغ ١٠ مليون جنيه ، إلا انه حتى تاريخ الميزانية تم توريد آلات ومعدات قيمتها ٦ مليون جنيه فقط ، من ثم فى تاريخ الميزانية يوجد ارتباط للمنشاة مقداره ٤ مليون جنيه يمثل ارتباط بعقد شراء خطوط الإنتاج مما يترتب عليه سداد نفقات رأسمالية مستقبلية .

ويجب ان يؤخذ فى الحسبان ان الارتباطات الرأسمالية لا تمثل التزامات يتعين أدراجها بجانب الالتزامات بالميزانية ، حيث انها لم تستوفى شروط الالتزامات فى تاريخ الميزانية على اعتبار عدم وجود ذلك الالتزام فى هذا

التاريخ ، على النقيض من مثال حصول المنشأة على اصول ثابتة مقابل اوراق دفع – حيث تعتبر فى تلك الحالة التزامات فعلية فى تاريخ الميزانية .

ب- الأصول المرهونة كضمان :

حيث يجب على المنشأة ان تفصح عن الضمانات التى قدمتها مقابل الالتزامات التى تستحق عليها ، وفى هذا الشان يجب الإفصاح عما يلى : –

١- القيمة الدفترية للمخزون المرهون كضمان لالتزامات على المنشأة مثل القروض .

٢- قيمة الأصول الثابتة المرهونة كضمان لالتزامات على المنشأة .

٣- الأرصدة النقدية وما فى حكمها المرهونة كضمان عن التزامات مالية على المنشاة .

ج- أمثلة عملية عن الإفصاح على الارتباطات الرأسمالية والالتزامات المحتملة :

تضمنت الإيضاحات المتمة لقوائم المالية فى ٢٠٠٠/٦/٣٠ لشركة مصر للزيوت والصابون ش.م.م فى البند الثامن ما يلى : –

– بلغت الأعمال المتفق على تنفيذها ٦٥٣٦ ألف جنيه حتى ٢٠٠٠/٦/٣٠، كما بلغت الدفعة المقدمة المسددة عنها ٨٩٣٨ ألف جنيه حتى ذلك التاريخ .

– بلغت قيمة الاعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتة ومستلزماتها فى ٢٠٠٠/٦/٣٠ المعادل لمبلغ ٢١٢٤ ألف جنيه مصرى ، محجوز عنها غطاء نقدى مقداره ٥٣٤ ألف جنيه مصرى ، كما بلغت قيمة خطابات

الضمان التى أصدرتها البنوك المختلفة لحساب الشركة لصالح الغير ٢٩٩ الف جنيه فى ٢٠٠٠/٦/٣٠ غير محجوز عنها أى غطاء نقدى .

٢/٢/٤/٦ الظروف الطارئة

يتعين على المنشاة الإفصاح عن الخسائر الطارئة عندما لا تسجل كالتزامات فيما عدا إذا كان احتمال الخسائر الطارئة ضئيلا جدا ، فإن المنشاة يجب ان تفصح عن الأمور التالية بشان الخسائر الطارئة : -

- طبيعة الظروف الطارئة التى قد تؤدى الى تلك الخسارة الطارئة .
- عوامل عدم التأكد التى قد تؤثر على النتائج المستقبلية .
- تقدير الاثر المالى او الافصاح عن عدم أمكانية تقدير الاثر المالى واسباب ذلك .

ويجب الإفصاح عن ذات المعلومات بالنسبة للظروف الطارئة التى قد ينتج عنها أرباح محتملة (فقط عندما يكون احتمال تلك الأرباح احتمال كبير)، وكأمثلة على تلك الظروف الطارئة التى يجب الإفصاح عنها :-

١-الضمانات والتعهدات الناتجة عن قيام المنشأة بخصم الكمبيالات ، والتى قد ينتج عنها التزام محتمل عند عدم سداد المدين الاصلى لقيمة تلك الأوراق المالية عند استحقاقها مما يترتب علية الرجوع على المنشاة مرة أخرى بقيمة الاوراق السابق خصمها .

٢-الخسائر الطارئة التى قد تتعرض لها المنشأة نتيجة التعاقد على اتفاقيات بيع لكميات تزيد عن كميات المخزون المتاح لديها ، او ما يتعلق

بالخسائر الطارئة التى قد تتعرض المنشأة لها نتيجة التعاقد على شراء كميات كبيرة من المخزون تزيد عن حاجة الإنتاج .

٣- الأرباح أو الخسائر الطارئة الناتجة عن عقود الإنشاءات ، مثل تلك التى تتعلق بتكاليف الضمان والمطالبات المحتملة والغرامات أو أية خسائر محتملة آخرى .

٤- الظروف الطارئة الناتجة عن الضرائب على الدخل ، مثل الاختلاف مع مصلحة الضرائب المختصة وذلك على ضوء ما تقضى به قوانين الضرائب المصرية .

٥- تكاليف الفك والتخلص من الأصول الثابتة فى نهاية عمرها الافتراضى أو تكاليف إعادة تلك الأصول الى الحالة التى كانت عليها وذلك فى نهاية عمرها الافتراضى ، حيث أن صعوبة تقدير قيمة مثل تلك التكاليف قد ينتج عنها خسائر طارئة يتعين الإفصاح عنها .

٦- القيود التمويليه الجوهرية على المنشأة وعقود حقوق الاختيار سواء كانت شراء او بيع وكذا الظروف الطارئة الناتجة عن عقود التأجير .

٣/٢/٤/٦ الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

وتعرف بأنها تلك الاحداث التى قد تكون فى صالح المنشأة او فى غير صالحها والتى تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ اعتماد اصدار القوائم المالية، ويمكن تحديد نوعين من تلك الاحداث هما : -

١- الأحداث التى تتيح أدلة إضافية عن حالات وأمور كانت قائمة فى تاريخ الميزانية : -

وفى تلك الحالة يتعين تسوية الأصول والالتزامات القائمة فـــى تـــاريخ الميزانية نتيجة تلك النوعية عن الأحداث اللاحقة ، حيث أنها توفر أدلة إضافية تساعد فى تقدير المبالغ المتعلقة بالظروف التى كـــانت قائمـــة فـــى تـــاريخ الميزانية، كما يجب تسوية الأصول والالتزامات بتلك الأحداث التى تشير الـــى أن فرض الاستمرارية فيما يتعلق بجزء من او بكل المنشأة يعتبر غير ملائما .

ومن أمثلة تلك الأحداث التى يجب تسويه الأصول والالتزامات القائمة فى تاريخ الميزانية ما يأتى : -

١- إفلاس أحد العملاء تأكد حدوثه بعد تاريخ الميزانية ، بما يؤدى الـــى إجراء تسوية لأرصدة حسابات العملاء للاعتراف بالخسارة المحققة نتيجة عدم التمكن من تحصيل ديون العميل المذكور.

٢- بيع المخزون بقيمة أقل من التكلفة مما يؤكد صافى القيمة الاستردادية للمخزون فى تاريخ الميزانية والتى يجب ان يثبت بها المخـــزون فـــى ذلـــك التاريخ .

٣- بيع أحد الأصول طويلة الأجل بقيمة تقل عن القيمة الدفتريـــة فـــى تاريخ الميزانية ، مما يؤكد على ان هناك انخفاض فى القيمة الدفترية للأصـــل يجب الاعتراف به فى تاريخ الميزانية كخسارة .

٤- تدهور نتائج الأعمال او المركز المالى للمنشأة بعد تاريخ الميزانيـــة مما قد يستدعى معه دراسة ما إذا كان فرض الاستمراريه يعتبر قائمـــا عنـــد إعداد القوائم المالية من عدمه .

٢-الاحداث التى تشير الى حالات او أمور نشأت بعد تاريخ الميزانية :

وفى ظل تلك الأحداث لا يجوز إجراء التسويات على أتصول والتزامات المنشأة بشأن أحداث تقع بعد تاريخ الميزانية وتشير الى حالات وأمور نشأت بعد ذلك التاريخ ، حيث ان تلك الأحداث لا علاقة لها بالظروف القائمة فى تاريخ الميزانية ، وانما يجب الإفصاح عن تلك النوعية من الأحداث بالإيضاحات المتممة بالقوائم المالية ، خاصة اذا كان عدم الإفصاح عنها يؤدى الى عدم تمكين مستخدمى القوائم المالية من اتخاذ القرار السليم والتقييم الصحيح .

ومن أمثلة تلك الأحداث التى لا تتطلب تسوية للأصول والالتزامات، ويقتصر الأمر للإفصاح عنها بالقوائم المالية ما يلى :-

١-تدمير أو انهيار هام فى مصانع الإنتاج نتيجة حريق او فيضانات او كوارث طبيعية آخرى وذلك بعد تاريخ الميزانية .

٢- اقتناء مشروع او منشأة أخرى بعد تاريخ الميزانية .

٣- هبوط القيمة السوقية للاستثمارات بعد تاريخ الميزانية ، حيث ان هذا الانخفاض لا يتعلق عادة بحالة الاستثمارات فى تاريخ الميزانية ولكن يعكس ظروف نشأت فى الفترة التالية .

٤- اثار التغير فى اسعار الصرف التى حدثت بعد تاريخ الميزانية ، واثر ذلك على قيم الاصول والالتزامات ذات الطبيعة النقدية بالعملة الأجنبية او القوائم المالية للعمليات الأجنبية .

ويتعين الإشارة الى ان توزيعات الأرباح الخاصة بالفترة المحاسبية موضوع القوائم المالية والتى يتم اقتراح او إقرار توزيعها بعد تاريخ الميزانية وقبل اعتماد القوائم المالية يحب تسويتها بالميزانية او الإفصاح عنها .

٣/٤/٦ الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة

١/٣/٤/٦ طبيعة الأطراف ذوى العلاقة

يعرف الطرف ذو العلاقة بأنه ذلك الطرف الذى له القدرة على السيطرة أو القدرة على ممارسة تأثير جوهرى هام على الطرف الأخر وذلك فى أتخاذ القرارات المالية والتشغيلية ، وهو فى ذلك الشأن قد يتخذ شكل منشأة أو شخص طبيعى أو جهة حكومية أو اى شكل أخر من أشكال المنشأة .

وقد حدد المعيار الدولى رقم (٢٤) والمصرى رقم (١٥) بعنوان الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة تلك الأطراف على النحو التالى :-

١- المنشأة التى تخضع للرقابة والتوجيه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أو تكون تحت إشراف مشترك مع المنشأة التى تعد القوائم المالية .

٢- الشركات القابضة والتابعة والشقيقة .

٣- الأفراد الذين يملكون بطريقة مباشرة أو غير مباشرة حق التصويت فى المنشأت التى تعد القوائم المالية ويمكنهم ممارسة تأثير هام على المنشأة وكذا أفراد العائلة المقربين لأي شخص منهم .

٤- أعضاء الإدارة العليا للمنشأة الذين لهم السلطة ومسئولون عن تخطيط وتوجيه ورقابة أنشطة المنشأة التى تعد القوائم المالية بما فى ذلك المديرين وأعضاء مجلس الإدارة وأقرار عائلاتهم المقربين .

٥- المنشأة التى يتملك فيها أى شخص من الوارد ذكرهم فيما سبق بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة مؤثرة فى حق التصويت ، أو يستطيع ممارسة تأثير هام على المنشأة بما في ذلك المنشآت المملوكة للمديرين أو كبار المساهمين فى المنشأة التى تعد القوائم المالية ، وكذا المنشآت التى تشترك في أدارتها العليا عضو على علاقة بالمنشأة التى تعد القوائم المالية.

ولأغراض تحديد مفهوم كل من السيطرة والتأثير الهام ، حددت المعايير المحاسبية تلك المفاهيم على النحو التالى :-

- أن السيطرة هي الملكية المباشرة أو غير المباشرة عن طريق شركات يكون لها أكثر من ٥٠ % من الأسهم التى لها حق التصويت بالمنشأة ، أو يكون لها حقوق جوهرية مميزة فى التصويت والقدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية لإدارة المنشأة سواء كان ذلك بنص القانون أو بموجب أتفاقيات .

- أن التأثير الهام هو المشاركة في قرارات السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها دون القدرة على فرض تلك السياسات . وهناك عدة أشكال لتلك المشاركة منها :-

-التمثيل فى مجلس الإدارة .

-المشاركة فى إجراءات صنع السياسات .

-تبادل المعلومات فى العمليات الداخلية الهامة وتبادل الإداريين .

- الاعتماد على المعلومات الفنية المتاحة .

- وقد يكون التأثير الهام عن طريق ملكية الأسهم أو بالقانون أو بالاتفاق.

٦/٤/٣/٢ الإفصاح عن العلاقات والمعاملات الأطراف ذوى العلاقة

١- حتى يمكن لقارئ القوائم المالية أن يكون رأيا عن تأثير العلاقات مع الأطراف ذوى العلاقة علي المنشأة التى تعد القوائم المالية ، فقد تطلبت المعايير المحاسبية أنه عند وجود سيطرة من الأطراف ذوى العلاقة يجب الإفصاح عن تلك العلاقات مع هذه الأطراف بغض النظر عن حدوث معاملات مع هذه الأطراف من عدمه .

٢-عرفت المعايير المحاسبية المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة بأنها تبادل الموارد أو الالتزامات فيما بين الأطراف وذلك بغض النظر عن وجود مقابل تم تحميله لذلك التبادل أم لا .

وتعبر الأمثلة التالية عن حالات تتطلب قيام المنشأة التى تعد القوائم المالية بالإفصاح عن المعاملات المتعلقة بها حين إتمامها مع أطراف ذوى العلاقة خلال الفترة المالية التي تأثرت بتلك المعاملات :-

أ- شراء أو بيع بضاعة سواء أكانت تامة أو غير تامة .

ب- شراء أو بيع العقارات والأصول الأخرى .

جـ- تقديم أو تلقى الخدمات وأعمال الوكالات .

د- أعمال وترتيبات التأجير طويلة الأجل .

هـ- نقل البحوث والتطوير واتفاقيات التراخيص .

و- التمويل بما فى ذلك القروض والمساهمات النقدية والفنية .

ل- الضمانات وعقود الإدارة .

٣- يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة العلاقات مع الأطـراف ذوى العلاقة بالإضافة إلى الإفصاح عن أنواع وعناصر تلك المعاملات التى تعتـبر ضرورية لفهم القوائم المالية والتى تتضمن عاده مايلى :-

- إشارة إلى حجم المعاملات سواء فى شكل قيمة أو نسبة ملائمة .
- مبالغ أو نسب ملائمة للبنود القائمة .
- سياسات التسعير المتعلقة بتسعير المعاملات التى تتم مع أطـراف ذوى علاقة .

٤- يمكن تجميع البنود المتشابهة عند الإفصاح ما لم يكن من الضـرورى الإفصاح المنفصل لبند ما بهدف الحصول على فهم أفضل لتأثير المعاملات مـع الأطراف ذوى العلاقة على القوائم المالية للمنشأة .

٣/٣/٤/٦ أمثلة عملية على الإفصاح عن معاملات الأطراف ذوى العلاقة [1]

ا- شركة اوراسكوم للانشاءات والصناعة ش.م.م (خاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١) :

توجد تعاملات بين الشركة وبين شركات شـقيقة ، كمـا توجـد أيضـا تعاملات بين شركات تابعة وبعض المساهمين فى تلك الشركات هم أنفسـهم مساهمين فى شركة أوراسكوم للأنشاءات والصناعة .

ب-شركة المجموعة المالية - هيرميس القابضة ش.م.م (خاضعة للقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢):

تقوم الشركة بتقديم خدمات استشارات مالية وفنيـة وإداريـة لشـركاتها التابعة ، ويتضمن بند الإيرادات الأخرى مبلغ ٥٤٨٠٠٠٠ جنيه مصرى قيمة خدمات مقدمة لشركة هيرميس للأستثمارات فـى الأوراق الماليـة - أحـد الشركات التابعة .

---

[1] تلك الأمثلة العملية مأخوذة من الأيضاحات المتممة للقوائم المالية المنشورة لبعض شركات المساهمة المقيدة أسهمها فى البورصة ، ويترك المؤلف للقارىء التعليق عن مدى أفصاح الشركة أو مراقب حساباتها عن تلك المعاملات حسب معايير المحاسبة الدولية أو المصرية - دون أى تعليق من المؤلف .

جـ- شركة مصر للزيوت والصابون - ش.م.م (خاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١) :

فيما يلى بيان بأهم التعاملات بين الشركة وأطراف أخرى ذات علاقة خلال السنة المالية :-

-قامت الشركة القابضة للصناعات الغذائية والتى تساهم فى رأس مال الشركة بنسبة ٣٨,٩٥ % بتوريد خامات ومستلزمات خلال العام للشركة بلغ أجماليها ١٠٩٦١٨ ألف جنيه ، كما قامت شركة مصر للزيوت والصابون بتسليم الشركة المذكورة حصتها من منتجات الزيت التموينى خلال العام والبالغ قيمتها ١٢٩٥٠٧ ألف جنيه ، وقد بلغ الرصيد المدين (موردين) المستحق على الشركة ٨٩٧٥ ألف جنيه فى ٢٠٠٠/٦/٣٠ ، كما بلغ رصيد الحساب الجارى المدين المستحق على تلك الشركة في ذات التاريخ ١٧٧٥ ألف جنيه .

- قامت شركة الصناعات الغذائية بمنح الشركة قرض طويل الأجل بدون فائدة بلغ الرصيد المستخدم منه فى تاريخ الميزانية ١٥٧٢ ألف جنيه (إيضاح رقم ٥)

- بعض الشركات التابعة للشركة القابضة للصناعات الغذائية والمملوكة بالكامل لها ، كذلك بعض الشركات التى تساهم فيها هذه الشركة بنسب مختلفة تزيد عن ٢٥ % من رأسمالها توجد تعاملات بينها وبين شركة مصر للزيوت والصابون خلال العام قيمتها الأجماليه ١٤٦٠٩ جنيه ، كما بلغت أرصدة هذه الشركة المدينة ٣٣٠٣ ألف جنية والدائنة ٤٢ ألف جنيه فى تاريخ الميزانية .

د- شركة صافولا سايم مصر - ش.م.م خاضعة للقانون ٨ لسنة ١٩٩٧

تقوم الشركة بشراء المواد الخام عن طريق الأستشارات الفنية المقدمة من شركة صافولا سايم فودز لميتيد ، وتقوم الشركة بسداد أتعاب إدارة في مقابل هذه الأستشارات ، كما تقوم الشركة بتمويل شراء أحتياجات شركة صافولاسايم سويس من المواد الخام ومستلزمات الإنتاج .

وتتمثل الأرصدة الدائنة فى نصيب شركة صافولا سايم مصر من تكاليف الخدمات المقدمة من الشركات المالكة ، وتتمثل أرصدة شركتى لاتيمار أنترناشيونال لميتيد الينجتون أنترناشيونال لميتيد فى أرصدة المعاملات المتمثلة فى شراء نصيب كل من الشركتين فى أسهم شركة صافولا سايم سويس وبيع أسهم الخزانة إلى شركة لايتمار أنترناشيونال ليمتيد ، وفيما يلى بيان بأرصدة تلك الشركات :-

	٢٠٠٠/٦/٣٠	١٩٩٩/١٢/٣١
أ- المستحق من شركات شقيقة	٣٥٧٤٩٥٠	٣٥٧٤٩٥٠
ب-المستحق إلى شركات شقيقة		
-شركة صافولا سايم فودز	٦٤٩٧٨٦٦	٦٦٠٤٣٠١
-شركة الينجتون أنترناشيونال	١١٥٠١٥٠	١١٥٠٠٥٠
-شركة صافولا سايم سويس	١٢٢٨٦٦٦١	٢٦٨٧٣٦٩١
	١٩٩٣٤٦٧٧	٣٤٦٢٧٠٤٢

هـ- شركة موبينيل (الشركة المصرية لخدمات التليفون المحمول) :

معاملات مع الأطراف ذوى العلاقة

هناك بعض المعاملات التى تمت خلال الفترة مع الأطراف ذوى العلاقة مثل شراء المعدات بالمحطات الأرضية وتوفير الخبرات الفنية للمساعدة فى تشغيل وصيانة الشبكة ، الأعمال الإنشائية للمحطات وأيضا توريد أجهزة الكمبيوتر للشركة ، وإجراء الحملات الإعلانية ، ويمكن إيضاح تلك المعاملات والأرصدة الدائنة الناتجة عنها فى ٢٠٠٠/٦/٣٠ على النحو التالى:

	العلاقة	طبيعة المعاملة	إجمالى المعاملات من ٢٠٠٠/١/١ حتى ٢٠٠٠/٦/٣٠	الرصيد فى ٢٠٠٠/٦/٣٠
أوراسكوم	مساهم	توفير أجهزة كمبيوتر.	٧٥٣٧٧٦٣٥	١٩٩٨٤٤٧
موتورولا	مساهم	توريد محطات .	١٣٧٥٩٢٣٨٣	١٤٠٩٤٥٧١٣
شركة الأهرام	مساهم	حملة دعائية .	٤٦٠٢٨٣٢	١٨٤٠٩٣٤
فرانس تليكوم	مساهم	مساعدات فنية .	١٢٥٧٠٢٦٠	٥٧٤٥٧٦٦٦

٤/٤/٦ عرض الأدوات المالية والمخاطر المتعلقة بها والإفصاح عنها فى القوائم المالية

١/٤/٤/٦ طبيعة الأدوات المالية وإدارة المخاطر المرتبطة بها :

تعرف الأدوات المالية بأنها عبارة عن أى عقود تنشأ عنها فى أن واحد أصل مالى للمنشأة (هو ذلك الأصل الذى يكون فى صورة أما نقدية أو حقا تعاقديا للحصول على نقدية أو أصل مالى أخر من منشأة اخرى أو حقا تعاقديا لتبادل أدوات مالية مع منشأة أخرى بشروط من المتوقع أن تكون فى صالح المنشأة أو أداة حق ملكية فى منشأة أخرى - أى عقد يثبت بموجبه حق فى باقى أصول منشأة أخرى بعد خصم إلتزاماتها كلها) ، وإلتزام مالى

(وهو أى إلتزام يمثل تعاقدا بشأن تسليم نقدية أو أصل مالى لمنشأة أخرى أو مبادلة أدوات مالية مع منشأة أخرى بشرط ألا تكون فى صالح المنشـــأة) ، أو حق من حقوق الملكية لمنشأة أخرى .

وتتضمن الأدوات المالية كلا من :-

١- الأدوات المالية الأولية التقليدية مثل المدينين والدائنين وأدوات حق الملكية.

٢- كما تشمل أيضا الأدوات المشتقة عنها مثل حقوق الأختيار المالية والعقود الأجلة وعقود مبادلة أسعار الفائدة وعقود مبادلة العملات ، حيث تنشـــئ هذه الأدوات المالية المشتقة حقوقا وتعهدات يكون من أثارها تحويل لواحد أو أكثر من المخاطر المالية المتأصلة فـــى الأداة الماليـــة الأوليـــة بيـــن الأطراف المعنية بها ، وهى بهذا الشكل لا تؤدى الى تحويل للأداة الأولية الخاصة بها فى توقيت إبرام العقد أو عند أستحقاقه .

وجدير بالذكر فإن الأصول الملموسة مثل المخزون والأصول الثابتـــة والأصول المستأجرة تمويليا وكذلك الأصول غير الملموسة لا تمثل أصـــولا مالية ، وذلك على أعتبار أن السيطرة على مثل تلك الأصول يخلق الفرصـــة لتوليد تدفق نقدى أو أصول أخرى ولكن لاينشأ عنها حق حالى للحصول على نقدية أو أى أصول أخرى .

كما أن الأصول الأخرى مثل المصروفات المدفوعة مقدما والتى يـــترتب عليها منفعة أقتصادية مستقبلية لا تعتبر أصولا مالية ، حيث ينشأ عنها حـــق أستلام أو خدمات وليس حق تسلم نقدية أو أصل مالى أخر .

وكذلك فإن البنود الأخرى مثل الإيرادات المقدمة ومعظم الإلتزامات المتعلقة بالضمانات لاتعتبر التزامات مالية ، على أعتبار أن التدفق النقدى الخارجى المحتمل للمنافع الإقتصادية المتعلقة بها يمثل سلع وخدمات وليس نقدية أو أصل مالى أخر .

وبالتالى لا يدخل أيضا ضمن نطاق تعريف الأداة المالية الحقوق والتعهدات التعاقدية التى لا يترتب عليها نقل أصل مالى ، كما لايعتبر التزامات أو أصول مالية تلك الإلتزامات والأصول غير التعاقدية بطبيعتها مثل الضرائب على الدخل التى تنشأ نتيجة متطلبات قانونية تفرضها الحكومة.

٢/٤/٤/٦ المخاطر المرتبطة بالسعر والأئتمان والسيولة والتدفقات النقدية

أ- مخاطر السعر :

وتوجد ثلاثة أنواع من مخاطر السعر هى :-

١- مخاطر العملة :- وتتمثل فى مخاطر حدوث تقلبات فى قيمة الأداة المالية نتيجة التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية .

٢- مخاطر سعر الفائدة :- وتتمثل فى مخاطر حدوث تقلبات فى قيمة الأداة المالية نتيجة للتغيرات فى أسعار الفائدة بالسوق .

٣- مخاطر السوق :- وتتمثل فى مخاطر حدوث تغير فى قيمة الأداة المالية نتيجة التغيرات التي تطرأ على أسعار السوق سواء كانت هذه التغيرات حدثت بسبب عوامل مرتبطة بورقة مالية بذاتها أو بمصدرها أو كانت عوامل تؤثر على كافة الأوراق المالية المتداولة .

ب- مخاطر الأئتمان :-

وتتمثل فى خطر عجز أحد أطراف الأداة المالية على الوفاء بتعهداتـــه مما يترتب عليه خسارة مالية للطرف الأخر .

ج- مخاطر السيولة :-

ويشار إليها بمخاطر التمويل وتتمثل فى خطر الصعوبات التى تواجهها المنشأة فى توفير الأموال اللازمـــة لمواجهـــة الأرتباطـــات المتعلقـــة بالأدوات المالية ، وقد تنشأ تلك المخاطر أيضا بسبب عدم القدرة علـــى سرعة بيع أصل مالى بسعر مقارب لقيمته العادلة .

د- مخاطر التدفقات النقدية :-

وتتمثل فى مخاطر حدوث التقلب فى مبالغ التدفقات النقدية المســـتقبلية المتعلقة بالأداة المالية النقدية .

٣/٤/٤/٦ الإفصاح عن الأدوات المالية

يجب على المراجع التحقق من مدى كفايـــة الإفصاحـــات عـــن الأدوات المالية على النحو التالى :-

أ- هل تم الأفصاح عن الأمور التالية المتعلقة بالأصول والإلتزامات الماليـــة وأدوات حقوق الملكية سواء المثبتة داخل أو خارج الميزانية ؟

١- معلومات عن مدى وطبيعة الأدوات المالية المســـتخدمة بـــالقوائم المالية شاملة فى ذلك الشروط والأشتراطات التى تؤثـــر علـــى مبلـــغ وتوقيت ودرجة التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية لها .

٢- السياسات والطرق المحاسبية المتبعة بما فى ذلك أسس إثبات الأدوات المالية وأسس القياس المتبعة .

٣- درجة التعرض لمخاطر معدلات سعر الفائدة المتعلقة بالأصول المالية والإلتزامات المالية سواء المثبتة داخل أو خارج الميزانية .

٤- درجة التعرض لمخاطر الأئتمان المرتبطة بالأصول المالية سواء المثبتة داخل أو خارج الميزانية بما في ذلك درجة تركيز مخاطر الأئتمان بالأصول المالية .

٥- القيمة العادلة للأصول والألتزامات المالية سواء المثبتة داخل أو خارج الميزانية .

ب- هل تم الإفصاح عن الأصول المالية المثبتة بقيمة تزيد عن قيمتها العادلة، وأسباب عدم تخفيض تلك القيمة الى القيمة العادلة للأصل المالى؟

ج- هل تم الإفصاح عن الأدوات المالية المستخدمة لتغطية مخاطر سداد الإلتزامات المستقبلية بما فى ذلك مايلى :-

١- طبيعة الألتزامات المتوقعة وفترة أستحقاقها .

٢-طبيعة الأدوات المالية المستخدمة لتغطية سداد الإلتزامات المتوقعة.

٣- قيمة أى أرباح أو خسائر مؤجلة أو غير مثبتة وتوقيت إثباتها .

٦/٤/٤/٤ حالات عملية للإفصاح عن الأدوات المالية فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

أ- شركة صافولا سايم مصر :-

١-القيمة العادلة للأدوات المالية .

تتمثل الأدوات المالية فى أرصدة النقدية والبنوك سحب على المكشوف والمدينين والدائنين ، والقيمة الدفترية لتلك الأدوات المالية تمثل تقدير معقول لقيمتها العادلة .

٢- إدارة مخاطر الأدوات المالية .

١- خطر الإئتمان :- ويتمثل فى مقدرة العملاء الممنوح لهم الأئتمان على سداد المستحق عليهم .

٢- خطر العملات الأجنبية :- وتتمثل فى التغير فى أسعار الصرف .

٣- خطر سعر الفائدة :- وتتمثل فى تغيير أسعار الفائدة الذى قد يكون له تأثيرعلى نتائج الأعمال .

ب- شركة مصر للزيوت والصابون :-

١- القيمة العادلة :-

طبقا لأسس التقييم المستخدمة فى تقييم أصول والتزامات الشركة فإن القيمة العادلة للأدوات المالية لاتختلف أختلافا جوهريا عن القيمة الدفترية فى تاريخ الميزانية .

٢- خطر الأئتمان :-

يتمثل فى مقدرة العملاء الممنوح لهم الأئتمان على سداد المستحق عليهم ، ويعتبر ذلك الخطر محددا لأن الشركة تتعامل مع قطاع عريض مع العملاء عن طريق عقود وأتفاقيات مبرمة معهم .

٣- خطر تقلبات العملات الأجنبية :-

بعض معاملات الشركة يتم تنفيذها بالعملات الأجنبية ، وقد تتعرض الشركة لخطر التقلبات فى أسعار صرف العملات الأجنبية والذى يؤثر على المدفوعات والمقبوضات بالعملات الأجنبية ، وكذلك تقييم الأصول والألتزامات بالعملات الأجنبية ، ونظرا لأن غالبية معاملات الشركة تتم بالعملة المحلية فأن تقدير هذا الخطر يعتبر منخفض .

٤- خطر سعر الفائدة :-

تعتمد الشركة فى تمويل جزء من رأس المال وبعض الأصول طويلة الأجل على السحب على المكشوف من البنوك والقروض طويلة الأجل، ويتمثل خطر الفائدة فى تغير أسعار الفائدة الذى قد يكون له تأثير على نتائج الأعمال .

ج- شركة أراسكوم للإنشاء والصناعة :-

تتمثل الأدوات المالية للشركة فى الأصول المالية (النقدية ، البنوك وبعض حسابات المدينين والأرصدة المدينة) ، وأيضا الألتزامات المالية (البنوك سحب على المكشوف والقروض قصيرة الأجل والسندات طويلة الأجل والتسهيلات الأئتمانية طويلة الأجل وبعض حسابات الموردين والمقاولين وأوراق الدفع وبعض حسابات الدائنين والأرصدة الدائنة) .

١- القيمة العادلة :-

طبقا لأسس التقييم المستخدمة فى تقييم أصول وألتزامات الشركة فإن القيمة العادلة للأدوات المالية لاتختلف جوهريا عن القيمة الدفترية فى تاريخ المركز المالى .

٢- خطر تقلبات العملات الأجنبية :-

بعض معاملات الشركة يتم تنفيذها بالعملات الأجنبية ، وقد تتعرض الشركة لخطر التقلبات فى أسعار صرف العملات الأجنبية ، وتواجه الشركة ذلك الخطر عن طريق أحداث توازن بين ألتزاماتها بالعملة الأجنبية(سحب على المكشوف) وبين مصادر التمويل بالعملات الأجنبية (العملاء والدفعات المقدمة) .

٣-خطر سعر الفائدة :-

تعتمد الشركة فى تمويل جزء من رأس المال العامل وبعض الأصول طويلة الأجل على السندات طويلة الأجل والتسهيلات البنكية ، ونظرا لأن السندات ذات عائد سنوى ثابت فإن خطر الفائدة يتمثل فى تغير أسعار الفائدة على التسهيلات البنكية والذى قد يكون له تأثير على نتائج الأعمال .

د- شركة المجموعة المالية - هيرميس القابضة :-

الأدوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها :-

تتمثل الأدوات المالية للشركة فى الأصول والألتزامات المالية ، وتتضمن تلك الأصول المالية أرصدة النقدية بالبنوك والإستثمارات المالية والمدينين ، كما تتضمن الإلتزامات المالية بنوك سحب على المكشوف والدائنين ،

ويتضمن الإيضاح رقم (٢) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية السياسات المحاسبية المتبعة بشأن أثبات وقياس أهم الأدوات المالية وما يرتبط بها من إيرادات ومصروفات .

وفيما يلى أهم المخاطر المتعلقة بتلك الأدوات المالية وأهم السياسات والأجراءات التى تتبعها الشركة لخفض أثر تلك المخاطر :-

١- خطر السوق :-

ويتمثل فى العوامل التى تؤثر على قيم وعائد وأرباح جميع الأوراق المالية المتداولة بالبورصة أو العوامل التى تؤثر على قيمة وعائد وربح ورقة مالية بذاتها ، وطبقا للسياسة الأستثمارية للشركة تقوم بأتباع الأجراءات التالية مما يؤدى الى خفض أثر ذلك الخطر .

- إجراءات الدراسات اللازمة قبل أتخاذ قرار الشراء بما يضمن الأستثمار فى أوراق مالية لشركات تتصف بقدرتها على النمو .

- تنويع الأستثمارات فى القطاعات المختلفة .

- إجراءات الدراسة المستمرة اللازمة لمتابعة أستثمارات الشركة وتطورها .

٢- القيمة العادلة للأدوات المالية :-

طبقا لأسس التقييم المتبعة فى تقييم ألتزامات الشركة والواردة بالإيضاحات فإن القيمة العادلة للأدوات المالية لاتختلف جوهريا عن قيمتها الدفترية فى تاريخ المركز المالى ، وبالنسبة للأستثمارات المالية المدرجة بالتكلفة فيبين الإيضاح رقم (٩) القيمة العادلة للأدوات المالية .

هـ- شركة موبينيل (الشركة المصرية لخدمات التليفون المحمول) :-

الأدوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها :-

تتمثل الأدوات المالية فى الأصول المالية (أرصدة النقدية والبنوك وبعض أرصدة المدينين والأرصدة المدينة) ، وكذا الإلتزامات المالية (أرصدة البنوك الدائنة وبعض أرصدة الموردين وأوراق الدفع) .

١- القيمة العادلة :-

طبقا لأسس التقييم المتبعة فى تقييم أصول وألتزامات الشركة والواردة بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية فإن القيمة العادلة للأدوات المالية لاتختلف جوهريا عن قيمتها الدفترية فى تاريخ الميزانية .

٢- خطر تقلبات سعر صرف العملات الأجنبية :-

قد تتعرض الشركة لخطر التقلبات فى أسعار صرف العملات الأجنبية حيث تتضمن الألتزامات المالية قيمة القرض طويل الأجل الممنوح بمبلغ ٢٢٠٠٠٠٠٠٠ دولار أمريكى .

٣- خطر الأئتمان :-

يتمثل فى قدرة العملاء على دفع ديونهم ، وتقوم الشركة بإعداد تحليل بأعمار الديون حتى تتمكن من متابعة أى متأخرات ويتم فصل الخدمة أحيانا عن بعض العملاء المتأخرين عن السداد .

٦/٤/٥ ربح السهم وموقف المراجع

٦/٤/٥/١ تحديد ربح السهم

يتعين على المراجع أن يراعى تطبيق المعيار المحاسبى الدولى رقم (٣٣) بعنوان ربح السهم على الشركات التى تكـون أسـهمها العاديـة الحاليـة أو المحتملة مقيدة بإحدى البورصات المالية ، وأيضا على الشركات التـى فـى طريقها لإصدار أسهم عادية او محتلمة فى سوق الأوراق المالية [١] ، حيـث يهدف ذلك المعيار إلى توضيح الأسس التى تستخدم فى تحديد وعرض ربـح السهم مما يؤدى إلى تحسين مقارنة الأداء بين مختلف الشركات عـن نفـس الفترة الزمنية وبين الفترات الزمنية المختلفة لنفس الشركة .

ويتم أحتساب الربح الأساس للسهم على النحو التالى :

صافى أرباح أو خسائر الفترة الخاصة بالأسهم العادية

المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة .

ولتحديد صافى أرباح الفترة الخاصة بالأسهم العادية يخصـم صـافى الربح المخصص لحامل الأسهم الممتازة – أن وجدت ، وكذلك يتـم خصـم حصة كل من العاملين ومجلس الإدارة تطبيقا لقانون الشـركات المصـرى . ولتحديد صافى ربح أو خسارة الفترة يؤخذ فى الحسبان كافـة بنـود الدخـل

---

[١] الاسهم العادية هى أداة ملكية تالية فى الحقوق لكل أنواع أدوات الملكية الأخرى مثل الأسهم الممتازة ، أما الأسهم العادية المحتملة فهى الأسهم العادية الناتجة عن اداه مالية أو عقد قد يمنح لحاملة الحق فى أمتلاك أسهم عادية مثل السندات القابلة للتحويل إلى اسهم عادية ونظم تملـك العاملين الأسهم عـادة كجزء من مكافأتهم وأداوات حق الملكية القابلـة للتحـول إلى أسـهم عاديـة وأختيارات شراء الأسهم (عبارة عن أدوات مالية تمنح حاملها الحق فى أمتلاك أسهم عادية .

والمصروفات بما فى ذلك الضرائب والبنود غير العادية واستبعاد نصيب حقوق الأقلية .

بينما يتحدد المتوسط المرجح للأسهم العادية القائمة خلال الفترة على أساس الأسهم القائمة أول الفترة بعد تسويتها بالأسهم العادية التى تم أقتنائها كاسهم خزانه أو التى تم إعادة بيعها وإصدارها خلال الفترة بعامل الوقت .

وتؤخذ الأسهم فى الأعتبار عند حساب المتوسط المرجح أعتبارا من تاريخ استحقاق مقابل تلك الأسهم الذى عاده ما يكون هو تاريخ الإصدار .

وفى حالة وجود أسهم عادية مصدره لم تسدد قيمتها بالكامل بعد ، فأنه يتم اعتبارها كجزء من سهم عادى ويحسب ما يعادلها من الأسهم المسددة القيمة بالكامل .

وعند إصدار أسهم مجانية أو عند تجزئة القيمة الأسمية للسهم ، وتصدر أسهم عادية لقدامى المساهمين دون مقابل أضافى وبالتالى يزيد عدد الأسهم القائمة دون زيادة فى مصادر الأموال المتاحة ، فى تلك الحالة يجب تعديل عدد الأسهم العادية التى كانت قائمة قبل ذلك الأجراء بنسبة التغير فى الأسهم العادية القائمة كما لو كان هذا الحدث قد حدث فى بداية أول فترة مالية تم عرضها فى القوائم المالية .

٢/٥/٤/٦ تحديد الربح المخفض للسهم

لأغراض حساب الربح المخفض للسهم يعدل كل من صافى الربح الخاص بحاملى الأسهم العادية وكذا المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة بالأثار المستقبلية الناتجة عن وجود ظروف قائمة فى تاريخ القوائم المالية والتى قد تؤدى إلى تخفيض صافى الربح الخاص بحاملى الأسهم العادية أو زيادة

المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية ، حيث يعدل صافى ربـــح أو خســارة الفترة بما يلى :-

- خصم أية توزيعات أرباح للأسهم العادية المحتملة التى تتمثل فى الأداة المالية أو العقد الذى يمنح صاحبة حق أمتلاك أسهم عادية .

- اضافة مبلغ التوزيعات (بعد الضريبة) المستحقة للأســـهم الممتــازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية .

-إضافة الفوائد التى تم حسابها خلال الفترة بالنسبة للديون القابلة للتحويل إلى أسهم عادية .

بينما يعدل المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة بإضافة المتوسـط المرجح لعدد الأسهم العادية الإضافية والتى ستكون قائمة بأفتراض تحويل كل مما يلى إلى أسهم عادية :-

ا-الأسهم العادية المحتملة .

ب-الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية .

ج-الديون القابلة للتحويل إلى أسهم عادية .

ويتعين أعاده حساب الربح الأساسى والمخفض للسهم عن كل الفــــترات المالية المعروضة وبأثر رجعى ، إذا زاد عدد الأسهم العاديـــــة أو المحتملـــة القائمة نتيجة تحويل سندات إلى أسهم أو نتيجة إصدار أسهم مجانية أو تجزئـــة أسهم أو إذا نقص عدد الأسهم نتيجة تجميع الأسهم .

٣/٥/٤/٦ عرض ربح السهم والإفصاح عنه فى القوائم المالية

يجب على المراجع التحقق من عرض والإفصاح عن ربح الأسهم على النحو التالى :-

١- حيث يجب على المنشأة أن تقوم بعرض كل من الربح الأساسى والربح المنخفض للسهم فى صدر قائمة الدخل ، كما يجب عرضها حتى لو كانت الأرقام المفصح عنها سالبة (نصيب أسهم من الخسائر) .

٢- كما يجب الإفصاح عن المبالغ المستخدمة فى بسط معادلة حساب كل من الربح الأساسى والمخفض للسهم ، وكذا تسوية هذه المبالغ مع صافى ربح أو خسارة الفترة .

وكأمثلة عملية على الإفصاح عن ربحية السهم فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ما يأتى :-

أ- شركة مصر للزيوت والصابون :

تم تحديد ربحية السهم عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٠/٦/٣٠ باستخدام حساب توزيع الأرباح المقترح :-

البيان	٢٠٠٠/٦/٣٠ بالألف جنيه	١٩٩٩/٦/٣٠ بالألف جنيه
صافى الربح	١٨٨٣٤	١٨٥٤٤
يخصم حصة العاملين ومكافأة مجلس الإدارة .	٤٤١٣	٤٤٤٩
الربح القابل للتوزيع .	١٤٤٢١	١٤٠٩٥
متوسط عدد الأسهم .	٦٠٠٠	٦٠٠٠
ربح السهم (جنيه / سهم) .	٢,٤٠٣	٢,٣٥

ب–شركة صافولا سايم مصر :–

يتم أحتساب نصيب السهم فى الأرباح بنسبة أرباح الفترة الماليـــة إلـــى متوسط عدد الأسهم القائمة خلال الفترة المالية على النحو التالى :–

البيان	٢٠٠٠/٦/٣٠	١٩٩٩/٦/٣٠
صافى ربح الفترة	١٧٢٣٥٧٧٧	٢٢٠١٩١٥٢
يخصم حصة العاملين ومكافأة مجلس الإدارة	٢٤٠٠٠٠٠	٢٣٧٥٠٠٠٠
نصيب السهم فى الأرباح	,٧٢	,٩٣

جـ- شركة موبينيل (شركة المصرية لخدمات التليفون المحمول) :–

١٥– نصيب السهم فى الأرباح (الخسائر)

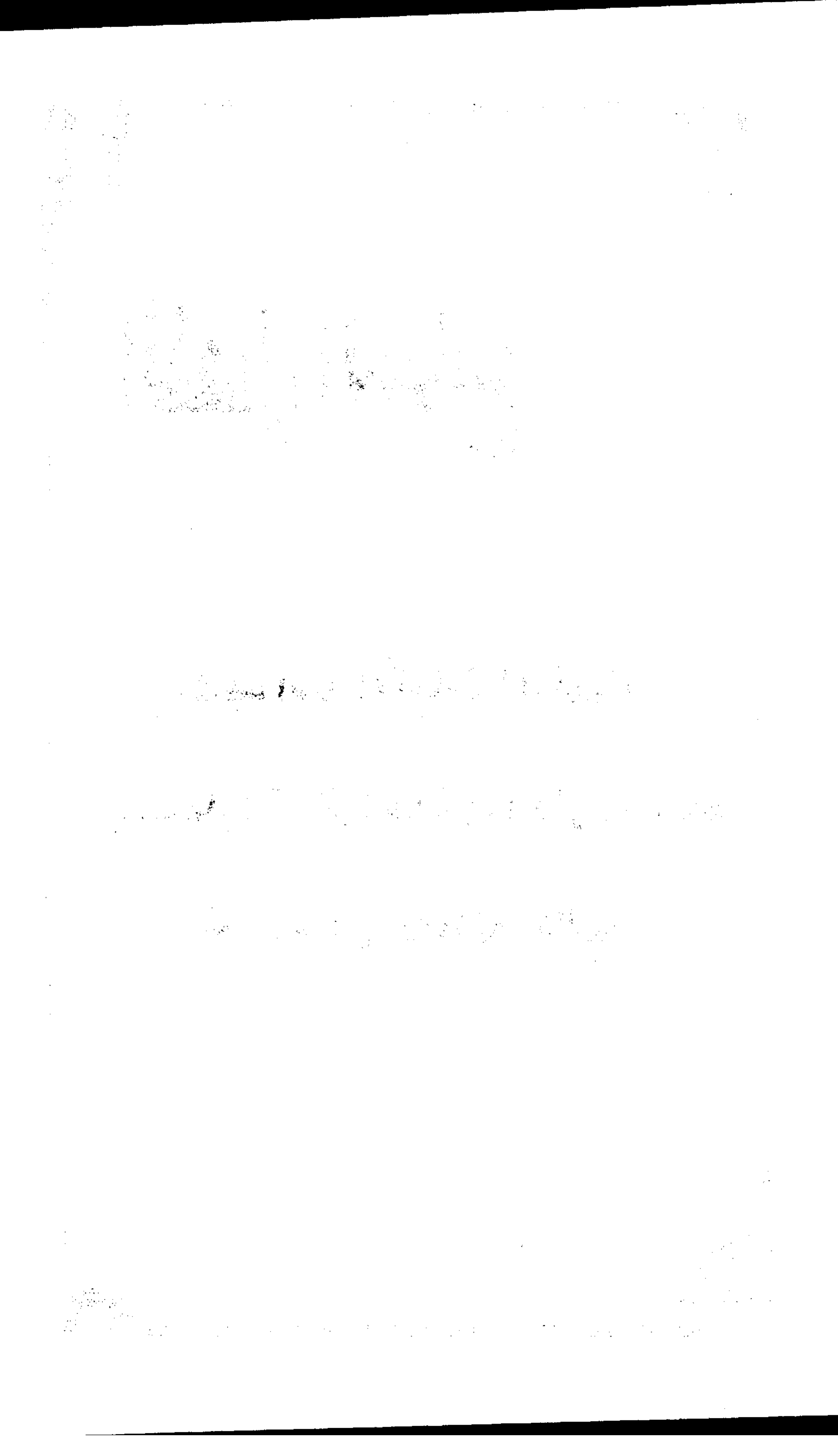
ويتم أحتساب العائد على السهم باستخدام المتوسط المرجح لعدد الأســـهم وذلك كما يلى :–

عدد الأسهم	التاريخ
١٠٠٠٠٠٠٠٠	من ٢٠٠٠/١/١

وبالتالى فأن المتوسط المرجح لعدد الأسهم هو ١٠٠٠٠٠٠٠٠ سهم .

الفصل السابع

تقييم أدلة الأثبات المرتبطة
باختبارات المراجعة وأصدار المراجع
تقريره عن القوائم المالية



الفصل السابع

تقييم أدلة الأثبات المرتبطة بأختبارات

المراجعة وأصدار المراجع تقريره عن القوائم المالية

مقدمـه

يهتم هذا الفصل بالتقييم الكلى لنتائج إختبارات عملية المراجعة بهدف تكوين المراجع لرأيه فى التقرير عن القوائم المالية لمنشأت الأعمال ، حيث يتعين على المراجع أن يقوم بتقييم نتائج إختبارات المراجعة فيما يتعلق بكفاية أدلة إثبات المراجعة وملائمتها وإعداد ملخص فروق المراجعة بهدف توضيح الخطأ المعروف والخطأ المرجح وحدود السماح للخطأ المحتمل ، بالإضافة الى الأخطاء التى لم يتم تسويتها من فترات سابقة والتى تؤثر على القوائم المالية بهدف أخذها فى الحسبان .

كما يجب على المراجع أيضا دراسة ما إذا كانت إكتشافات المراجعة تشير الى وجود إحتياجات أخرى للعميل، كما يتعين إعداد المراجع لمذكرة الإتمام التى تلخص الأمور الهامة بما فى ذلك القرارات والتغيرات الهامة الخاصة بالحكم الشخصى ، ويتعين تقييم المراجع لعرض القوائم المالية ، بما فى ذلك الفحص التحليلى للقوائم المالية المعدلة وتقييم الإلتزام بالمبادئ المحاسبية بما فى ذلك الإفصاحات المطلوبة .

كما يناقش الفصل الأقرارات الرسمية للإدارة سواء الخاصة أو العامة .

وأخيراً يناقش الفصل كيفية أصدار المراجع لتقريره عن القوائم المالية ، حيث يتم الإشارة الى معايير إعداد تلك التقارير ، كما يتم إبراز التقرير النموذجى عن عملية المراجعة ، بالإضافة الى أستعراض كافة أنواع تقارير أبداء الرأى سواء أكان رأى بتحفظات أو رأى سلبى أو كان هناك أمتناع من المراجع عن أبداء رأيه ، وأخيراً يتم الإشارة الى أهمية تطوير تقرير المراجع فى مصر ، حيث يتم مناقشة الوضع الحالى للتقرير وعناصره مع الإشارة الى مقترحات التطوير الممكنة فى ضوء المتغيرات والتطورات السياسية والأقتصادية والأجتماعية سواء أكانت محلية أم دولية من ناحية، ومن ناحية أخرى فى ظل معايير المراجعة الدولية أو الأمريكية .

تحقيقا لأهداف ذلك الفصل فسوف يتم تقسيمه الى الموضوعات التالية :-

١/٧ تقييم نتائج أختبارات عملية المراجعة .

٢/٧ مراجعة الأحداث التالية لتاريخ القوائم المالية .

٣/٧ أقرارات الإدارة .

٤/٧ اصدار تقارير المراجعة .

٥/٧ تطوير تقرير المراجعة فى مصر .

١/٧ تقييم نتائج إختبارات عملية المراجعة

١/١/٧ ملخص فروق المراجعة وموضوعات خدمة العميل

بعد تقرير الإعتماد على نطاق الرقابة الداخلية للشركة يقوم المراجع بأداء إختبارات الإلتزام لذلك النظام ثم أداء إختبارات التحقق ، وبعد أداء ذلك يتم تقييم ما إذا كان لديه أدلة مراجعة كافية ومناسبة لكل هدف مراجعة جوهرى .

وتحدث فروق المراجعة عادة عندما لايوافق المراجع على المبلغ أو التبويب أو العرض او الأفصاح للبنود أو الأجماليات فى القوائم المالية ، حيث يتم أكتشاف فروق مراجعة فى أى وقت أثناء القيام بعملية المراجعة ، إلا أن المراجع عادة ما يجد اكثرها عند تطبيق اختبارات التفاصيل بإستخدام المعاينة، على أنه يجب تلخيص الفروق بإنتظام حتى يتمكن من تقييم تأثيرها على القوائم المالية إذا لم تتم تسويتها ، وينبغى تجميع فروق المراجعة التى تتعلق بمبالغ أو تبويب للبنود مع تقدم عملية المراجعة فى ملخص فروق المراجعة، الذى يميز بين الفروق التى تؤثر على الأرباح وصافى الأصول وتلك التى تؤثر على تبويب الحسابات فقط . أما فروق المراجعة التى قام العميل بتسويتها لأن الى أن تظهر فى ملخص فروق المراجعة ، وما لم تكن فروق المراجعة غير موجودة (أو أنه من الواضح أنها غير هامة) فإنه ينبغى إعداد ملخص فروق المراجعة لكل شركة يصدر لها المراجع رأيا منفصلا ، أما الأمور الهامة المتعلقة بالعرض أو الإفصاح فينبغى مناقشتها أو الإشارة اليها فى مذكرة الإتمام .

وتشمل فروق المراجعة الأخطاء التي تم تحديدها بالضبط (أى خطأ معروف) على سبيل المثال :-

أ- أخطاء حسابية (مثل الضرب والجمع والتسعير لخطأ ببند معين فى المخزون) .

ب- الإسقاط (مثال ذلك : إلتزامات غير مسجلة) .

جـ- أخطاء فى تبويب أوتسجيل الأرصدة أو المعاملات (مثال : تسجيل شراء أصل ثابت فى الحساب الخطأ أو بمبلغ خطأ) .

هذا وينبغى تسجيل فروق المراجعة التى يظهرها التحليل التحقيقى الذى يتم تسجيله ملخص فروق المراجعة ، مثال ذلك : إعادة حساب الفوائد السنوية على القروض .

وإذا ما أظهر التحليل التحقيقى خطأ محتملاً أكبر من الخطأ قد وقع بالفعل، فإن المراجع يقوم بتقدير قيمته ، وإذا ما كان الخطأ المقدر أقل من الخطأ المقبول فإنه ينبغى تسجيل المبلغ فى ملخص فروق المراجعة ما لم يكن من الواضح أنه غير هام، أما إذا إقتنع المراجع بعد بحث الظروف أن فرق المراجعة أقل من الخطأ المقبول ، غير أن المبلغ لم يتم تقديره ، فقد تسجل فروق المراجعة فى ملخص فروق المراجعة أو بديلاً عن ذلك ، ينقل الى نموذج منفصل والذى يلخص فروق المراجعة الاخرى المشابهة الأخرى غير الهامة ، وقد يكون ذلك الأجراء مرغوباً لتقييم ما إذا كان إجمالى مثل هذه الفروق غير الهامة فى إتجاه واحد وبالتالى يشير الى خطأ محتمل فى القوائم المالية .

وهكذا يتم جمع الفروق غير الهامة لتحديد ما إذا كانت تدل على إحتمال وجود خطأ هام فى القوائم المالية ، على أنه من النادر أن يقدم المراجع تلك الفروق للعميل لتسوية سجلاته ، وإنما يستخدمها لإستكمال الدليل على وجود خطأ محتمل فى القوائم المالية وإذا كان هاماً فإنه يدرس إمكانية القيام بإجراءات تحقيق إضافية لتحديد مقدار الخطأ المحتمل .

وتجدر الإشارة الى أن كثيراً ما تكون فروق المراجعة تعد فروق بين تقديرات المراجع وبين مبالغ مسجلة بواسطة العميل فيما يتعلق بالتقييم والتقديرات المحاسبية الأخرى ، مثال ذلك : صافى القيمة البيعية للمخزون ومخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ، ويتعين أن تكون المبالغ المبينة فى ملخص فروق المراجعة بالنسبة لتلك الإختلافات فى الحكم الشخصى هى أفضل تقديرات المراجع للخطأ المرجح وجوده . مثال ذلك : إذا ما أنتهى المراجع الى أن مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ينبغى أن يزيد بمبلغ يتراوح ما بين مبلغ ١٠٠٠٠ ج ومبلغ ٢٠٠٠٠ ج وكان مبلغ ١٥٠٠٠ج هو أفضل تقدير للمراجع ، ينبغى أن يوضح الملخص أن ١٥٠٠٠ جنيه كرأى المراجع فى مبلغ فرق المراجعة .

وعندما يكون الخطأ المرجح وجوده هو تعظيم للخطأ المعروف ، فيتعين بوجه عام تسجيل مبلغ الخطأ المعروف كبيانات تفسيرية فى ملخص فروق المراجعة ، وعندما لا تكون فروق المراجعة من هذا النوع كبيرة بالنسبة لمؤشر الأهمية النسبية فيمكن أستبعادها من ملخص فروق المراجعة ونقلها الى نموذج منفصل يلخص فروق مراجعة غير الهامة المتشابهة .

ويتعين على المراجع أيضاً دراسة فروق المراجعة التي لم يتم تسويتها وذلك عند تصميم الأهمية النسبية لفروق المراجعة فى السنة الجارية ، وقد تؤثر فروق المراجعة التي لم يتم تسويتها فى السنوات السابقة على القوائم المالية للسنة الجارية بطرق مختلفة ، وينبغى مراعاتها من هذا المنطق وهى تتضمن :-

أ - الأخطاء التى تعكس فى السنة الجارية ولها تأثير مماثل على قائمة الدخل للسنة السابقة ولكن فى الأتجاه العكسى ، وليس لها تأثير على ميزانية السنة الجارية مثال ذلك : خطأ القطع فى تسجيل المبيعات .

ب- الأخطاءالتى تحدث بإنتظام كل عام ويكون لها تأثير شبه ثابت على الميزانية وتأثير قليل أو لا تؤثر إطلاقا على قائمةالدخل، وعلى سبيل المثال المبالغة المستمرة فى مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بنفس المبلغ تقريباً .

جـ- الأخطاء التى تحدث أخطاء جديدة فى حساب الأرباح والخسائر للسنة الجارية - مثال ذلك : مخصص تقادم المخزون فى السنة السابقة وتقديره أقل من حقيقته فى السنة الجارية .

ء - الأخطاء التى تتراكم فى الميزانية - مثال ذلك : إهلاك الأصول الثابتة على عمر مقدر يعتقد المراجع أنه أطول مما يجب .

وينبغى تسجيل تأثير مثل تلك الفروق على القوائم المالية فى ملخص فروق المراجعة مبيناً تأثيرها على كل من الأرباح وصافى الأصول .

فإذا كان المراجع يقوم بتقييم تأثير فروق المراجعة على القوائم ، فإن هذا يستلزم تحديد أربعة أنواع من الخطأ أو الخطأ المحتمل هى :-

- الخطأ المعروف .
- الخطأ المرجح وجوده .
- فروق المراجعة التى لم يتم تسويتها فى الفترات السابقة و التى تؤثر على القوائم المالية الجارية .
- السماح بالخطأ المحتمل .

وينبغى أن يتم دراسة ملخص فروق المراجعة وقيود التسويات المقترحة المتعلقة بها ، وعندما لا يتم تسوية فروق المراجعة فإنه ينبغى على الشريك المسئول دراسة تلك الفروق المقترحة المتعلقة بها وإجمالا بالقياس بتقديراته للأهميه النسبية .

ولا شك فإن وقت دراسة فروق المراجعة يعتبر وقت مناسب لدراسة ما إذا كانت الفروق تشير الى أن النظام المحاسبى للعميل أو للرقابة الداخلية أو الجوانب الأخرى الخاصة بالعمليات لا تؤدى وظيفتها كما يجب ، وبناء على ذلك يمكن مناقشة تلك الموضوعات فى نفس الوقت الذى يتم فيه مناقشة فروق المراجعة مع العميل ، وتدوين تلك الموضوعات لتضمينها فى خطاب الإدارة.

٢/١/٧ تقييم عرض القوائم المالية وإجراء الفحص التحليلى للقوائم المالية

بالإضافة الى قيام المراجع للدليل المؤيد لتأكيدات القوائم المالية كل على حده ، يتعين عليه فحص القوائم المالية النهائية ، بعد أن تكون قد تمت كافة التسويات للإلتزام بالمبادئ المحاسبية المطبقة والإفصاحات المطلوبة ، ويتضمن الفحص طريقة عرض القوائم المالية ككل بمعنى ما إذا كان :-

أ - هناك قبول عام للمبادئ المحاسبية المطبقة .

ب- المبادئ المحاسبية مناسبة في تلك الظروف ذاتها بطبعه بثبات .

جـ- أن بيانات القوائم المالية قد تم تبويبها وتلخيصها وعرضها بطريقة مناسبة.

ء- أن القوائم المالية تقدم معلومات كافية .

هـ- أن المرفقات المصاحبة للقوائم المالية تستقيم مع المعلومات المعروضة فيها . ثم يقوم المراجع بإجراء الفحص التحليلى للقوائم المالية ، بمعنى القيام بتقييم العلاقات فى القوائم المالية (بما فى ذلك الإفصاحات) من خلال الفحص التحليلى ، حيث يقوم المراجع فى ضوء أدلة المراجعة والمعلومات التى تم الحصول عليها عن الشركة بدراسة ما إذا كان:-

١- لديه تفسير للأمور أو العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة فى القوائم المالية .

٢- أن القوائم المالية للسنة الجارية المتوقعة معقولة فى ضوء معلومات المراجع مقارنة بالسنة السابقة .

٣- أن القوائم المالية لها معنى من وجهة نظر المستخدمين العاديين للقوائم المالية .

على سبيل االمثال فإن المراجع يعتبر أن نسب ومعدلات الأعمال مناسبة للمؤشرات السائدة والشائعة الإستخدام فى صناعة معينة ، حيث أن مستخدمى القوائم المالية عادة ما يقوموا بتقييم أداء الشركة بإستخدام تلك المعدلات .

٣/١/٧ إعداد مذكرة الإتمام وإجتماعات المراجعة النهائية للقوائم المالية

عند إتمام العمل يقوم المراجع بإعداد مذكرة الإتمام والتى تتناول الأمور الهامة بما فى ذلك القرارات الهامة والتغيرات فى الحكم الشخصى منذ بدء إعداد وإعتماد مذكرة التخطيط ، وينبغى أن تتضمن هذه المذكرة أو تشير الى أوراق العمل التى تصف الأمور التالية :-

أ - الأمور المحاسبية وتلك المتعلقة بتقديم التقارير الهامة وغير العادية .

ب- إشارة عن قيام الشريك المسئول والمدير بالفحص .

ج- فحص الأحداث التالية للميزانية .

ء- الأمور القانونية الهامة المتعلقة بالشركة .

هـ- تقرير المراجعة الذى الذى سيتم إصداره .

وينبغى أن تصف مذكرة الإتمام أو تشير الى أوراق العمل التى تصف الأمور المحاسبية وتلك المرتبطة بتقديم التقارير عن المشاكل الهامة وغير العادية وكيف تم حلها ، وتتضمن الأمور المحاسبية وتلك المتعلقة بتقديم التقارير موضوعات مثل ملائمة المعالجة المحاسبية لمعاملات معينة ، ودراسة أمور الإفصاح أو نوع التقرير الذى سيتم إصداره ، وقد تتضمن تلك الأمور موضوعات تتطلب التشاور مع مهنيين أخرين ، والتغيرات الهامة فى السياسات المحاسبية السابقة للمنشأة ، الأمور التى تخضع للحكم الشخصى بدرجة كبيرة ، أمور لها تأثير هام على تقرير المراجع . وفيما يلى يوضح الشكل رقم (١/٧) نموذج لمذكرة الإتمام .

المجموعة ....

شكل رقم (٧/١)

مذكرة الإتمام

العميـــــل :	رقم ورقة العمل : ....
فترة المراجعة :	نوع عملية المراجعة : ....

	التوقيع	التاريخ
الشريك المسئول عن عملية المراجعة	....	....
مدير المراجعة	....	....
المراجع المسئول	....	....

ملخص الإتمـــــام	النتيجـــة
أوراق العمل تم فحصها وجميع ملاحظات الفحص تم توضيحها على نحو مرضى .	
القوائم المالية خالية من التحريف الهام .	
الحقائق الهامة للأمور المحاسبية الهامة والغير عادية وأمور المراجعة والتقارير تـــم توثيقها .	
تم الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لتكوين رأى المراجعة .	
تم توثيق أمور الأستمرارية وتم عمل الأستنتاج (حسب المرفق شكل ٧/ ٢).	
تم تقييم عرض القوائم المالية .	

شكل (٢/٧)

مرفق يوضح توثيق أمور الأستمرارية

أسم العميل / ....

السنة المالية / ....

التاريـــــخ / ....

مؤشرات مالية	نعم	لا	N/ A
١) هل قيمة صافى الألتزامات وصافى الإلتزامات قصيرة الأجل تدل على إستمرارية المنشأة ؟			
٢) هل يوجد إستحقاقات محددة المدة متوقع عدم سدادها ؟			
٣) هل تظهر النسب المالية الرئيسية معكوسة ؟			
٤) هل يوجد خسائر تشغيل كبيرة ؟			
٥) هل توقفت الشركة عن سداد التوزيعات ؟			
٦) هل إلتزمت الشركة بإتفاقيات القروض أو قامت بتغيير أسلوب السداد الأجل فى التعامل مع الموردين الى الأسلوب النقدى عند الإستلام ؟			
٧) هل هناك قدرة على سداد الدائنين فى مواعيد إستحقاقها ؟			
مؤشرات التشغيل			
٨) هل خلت المناصب الإدارية الهامة مع توافر الشخص المناسب لشغلها ؟			
٩) هل فقدت الشركة سوق رئيسية أو حق أمتياز أو ترخيص ؟			
١٠) هل يوجد مشاكل عمالية أو أزمات فى مستلزمات التشغيل ؟			
مؤشرات أخرى			
١١) هل توجد دعاوى قضائية مرفوعة ضد المنشأة يترتب عليها الحكم لغير صالح المنشأة ؟			
١٢) هل هناك إلتزام من المنشأة بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى ؟			
١٣) هل هناك تغيرات تشريعية أو فى سياسة الحكومة لها تأثير على إستمرارية الشركة ؟			

هذا وينبغى إعداد مذكرة نقاط المراجع الهامة لتحقيق الكفاءة والفاعلية للفحص الذى يقوم به الشريك ، ويجب أن تكون تلك المذكرة الهامة ملخصاً وافياً للمسائل التى تظهر، ومن الأهمية بمكان قيام الشريك المسئول بفحص محتويات مذكرة الإتمام بعناية للتأكد من أن الأمور المسجلة قد تمت دراستها على نحو مناسب .

وينبغى أن يعد المراجع مذكرة مناقشة العميل أو جدول أعمال لإجتماع المراجعة النهائى ، ويشمل هذا الجدول على إرشادات مفيدة بشأن الأمور التى يحتمل أن تتضمنها، ولمذكرة مناقشة العميل أهمية خاصة بالنسبة للعملاء الذين يلتزمون بمواعيد ثابتة للمراجعة وإصدار القوائم المالية .

ويتعين على المراجع أن يقوم بمراجعة وتصحيح مسودة القوائم المالية المطبوعة على الألة الكاتبة قبل أرسالها للعميل لإعتمادها ، ويشتمل ذلك عادة على الإجراءات التالية :-

أ - يجب مراجعة القوائم المالية للتأكد من صحة الطباعة .

ب- ينبغى مراجعة عمليات الجمع .

جـ- يجب مراعاة الإحالة (مثل ما يكون مشاراً إليه بالقوائم المالية من إيضاحات) للتأكد من صحة ومطابقة الأرقام .

ء - يجب مراعاة جميع التصحيحات والتأكد من أنها مطابقة .

وتجدر الإشارة الى أن مسودات القوائم المالية التى ترسل للعميل لدراستها ينبغى ألا تصدر فى غلاف يحمل إسم الشركة ولا تطبع على ورق يحمل إسم الشركة على هوامشه ، وأن تحمل ختم مسودة للمناقشة فى مكان ظاهر ، وفى

حالة وجود نقاط هامة معلقة يشار اليها بأنها مسودة خاضعة للتعديل ، وتظل تلك المسودة كذلك الى أن يوقعها العميل وتتم تسوية جميع الأمور المعلقة .

وبمجرد إعتماد العميل للقوائم المالية ينبغى على المراجع أن يتأكد من :-

أ - تسوية جميع نقاط الفحص .

ب - إستكمال ملف المراجعة الجارى .

ج - الحصول على جميع الشهادات ومحاضر مجلس الإدارة المطلوبة من العميل .

وعند إستلام مسودة القوائم المالية موقعة من العميل ، ينبغى عندئذ أن يطبع التاريخ الذى وقع فيه على القوائم المالية ما لم يكن العميل قد وضعه يدويا ، وبعدها يجب طباعة تقرير المراجعة على مطبوعات وأن يغلف مع القوائم المالية ، ويجب مراعاة أن يكون تقرير المراجعة فقط على مطبوعات المكتب وأن تكون باقى الصفحات على ورق عادى أو على مطبوعات العميل إذا طلب ذلك .

ويجب إرسال القوائم المالية الى الشريك مع مذكرة إتمام مستوفاة من ناحية التوقيع فى المساحة المخصصة بالأحرف الأولى ومؤرخة ، ومع أن القوائم المالية ينبغى أن يوقع عليها عادة الشريك المسئول ، إلا أنه يمكن عمل ترتيبات ليقوم شريك أخر بالتوقيع بشرط أن يكون الشريك المسئول والمدير المسئول قد وقعا بالأحرف الأولىفى المساحة المخصصة ، وينبغى أن يكون تاريخ توقيع تقرير المراجعة هو نفسه التاريخ الذى يتم توقيع خطاب إقرار الإدارة .

ويجب على المراجع المسئول أن يسجل الأمور التي سيحتاجها في تلخيص المعلومات مع تقدم عملية المراجعة وذلك في الجزء الخاص بنقاط للدراسة في العام القادم مع مذكرة الإتمام ، ويمكن تصوير تلك القائمة ونقل هذه النقاط الى مذكرة التخطيط الخاصة بالعام التالي ، وهذا يوفر حلقة وصل بين ختام الزيارة النهائية والتخطيط لعملية المراجعة للعام التالي كوسيلة لمتابعة الأفكار المرتبطة برفع كفاءة عملية المراجعة وفاعليتها بالنسبة للتكلفة.

وتتضمن الأمور التي يمكن تسجيلها :-

أ - الأمور التي ظهرت في الفحص أو في خطاب الإدارة وتتطلب إهتماما في العام التالي .

ب - توضيحات بشأن طبيعة ومدى الإختبارات .

ج - إقتراحات للتغلب على أية صعوبات عملية واجهت تنفيذ إختبارات مراجعة معينة .

د - التحسينات التي يمكن إدخالها على الجدول الزمني وإختبار أفراد المجموعة .

هـ - إقتراحات لرفع مستوى خدمة العميل .

٢/٧ الأحداث التالية لتاريخ الميزانية العمومية

قبل ان يقوم المراجع بإصدار تقرير المراجعة ، يتعين عليه فحص الأحداث التي وقعت في الفترة ما بين تاريخ الميزانية وتاريخ المراجعة ، وينبغي تقييم الأحداث التالية للميزانية لأنها قد :-

١- توفر أدلة أضافية عن الأوضاع التي كانت قائمة في تاريخ الميزانية وتؤثرعلى التقديرات الواردة في القوائم المالية (أحداث تتطلب التعديل) .

٢- توفر أدلة عن أوضاع لم تكن قائمة فى تاريخ الميزانية ، وبناء على ذلك لايتطلب الأمر تعديل المبالغ الواردة فى القوائم المالية (لا تتطلب التعديل) ، ولكنها نشأت فى وقت لاحق لها والتى تتطلب إيضاحا لتلاقى أن تكون القوائم المالية - أو أية بيانات مالية مرفقة بها مضللة .

وينص معيار المراجعة الدولى الثالث عشر بعنوان تاريخ تقرير المراجع والأحداث التالية لتاريخ الميزانية وإكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم المالية على ما يلى :-

" يجب أن يؤرخ التقرير ، حتى يعلم القارئ أن المراجع قد أخذ فى الحسبان تأثير الأحداث والعمليات على القوائم المالية ، وعلى التقرير ، حتى ذلك التاريخ "

- ويجب على المراجع مراعاة المعايير المحاسبية ، التى تعالج الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية فى القوائم المالية ، بصفة عامة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية نوعان هما :

أ- تلك الأحداث التى توفر دليلا أضافيا عن ظروف كانت قائمة من تاريخ الميزانية .

ب- وتلك الأحداث التى تشير الى ظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية .

ويهدف المعيار المحاسبى الى توضيح أهمية تاريخ تقرير المراجع ، ومسئولية المراجع بالنسبة للأحداث الهامة التى تحدث بعد تاريخ الميزانية (والتى يشار هنا بالأحداث اللاحقة) ، والى سياق الإجراءات التى يجب على المراجع القيام بها للوفاء بتلك المسئولية .

كما يهدف أيضا الى بيان مسئولية المراجع فيما يتعلق بإكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم المالية .

٧/٢/١ تاريخ تقرير المراجع

ويجب على المراجع أن يوقع تقريره ويؤرخه بتاريخ اليوم الذى أتم فيه إختباراته ، وما تتضمنه من إجراءات متعلقة بالأحداث التى وقعت حتى ذلك التاريخ ، ويجب ألا يكون تاريخ هذا التقرير سابقا على تاريخ إعتماد الإدارة للقوائم المالية ، حيث أن مسئوليته هي إعداد تقرير عن تلك القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة .

ويجب أن يحصل المراجع على دليل يؤكد له أن القوائم المالية قد إعتمدتها الإدارة ، كأن يحصل مثلا على صورة من القوائم المالية موقع عليها منها ، أو يحصل منها على خطاب يفيد إعتمادها للقوائم المالية .

٧/٢/٢ الأحداث حتى تاريخ تقرير المراجع

على الرغم من أنه من غير المتوقع قيام المراجع بفحص مستمر لكل الأمور التى سبق أن قام بإجراءات مراجعتها وتوصل بشأنها الى نتائج مقنعة، إلا أنه يجب على المراجع القيام بإجراءات مراجعة ، للإقتناع بأنه قد تم تحديد الأحداث اللاحقة حتى تاريخ تقريره ، والتى قد تتطلب تعديل أو إفصاح عنها فى القوائم المالية، وتأتى هذه الإجراءات – بالإضافة الى تلك الإجراءات التى تطبق على العمليات اللاحقة ، بهدف الحصول على دليل على صحة الأرصدة فى تاريخ الميزانية ، مثل إختبار السياسات للتأكد من أن العمليات قد تم تسجيلها فى الفترة الصحيحة .

ويجب على المراجع كلما كان ذلك ممكنا عمليا القيام بإجراءات تحديد الأحداث اللاحقة فى أقرب وقت الى تاريخ تقريره ، وتشمل هذه الإجراءات بصفة عامة على ما يأتى :-

أ- الإطلاع على محاضر إجتماعات الجمعية العامة ، ومجلس الإدارة ولجان المراجعة واللجان الهامة الأخرى ، وذلك عن الفترة بعد تاريخ الميزانية ، والأستفسار عن الأمور التى تم مناقشتها فى الأجتماعات التى لم تعد محاضرها بعد .

ب- الإطلاع على أخر قوائم مالية دورية متاحة ، وكذلك على الميزانيات التقديرية وتنبؤات التدفقات النقدية والتقارير الإدارية الأخرى المناسبة والقيام بعمل المقارنات كلما كان ضروريا ملائما .

ج- الإستفسار من المستشار القانونى للمنشاة ، عن المطالبات والمنازعات القضائية والمراحل التى وصلت اليها .

د- بحث الإجراءات التى وضعتها الإدارة للتعرف على الأحداث اللاحقة الهامة ، والإستفسار منها عند وقوع أى من هذه الأحداث ، وما قد يكون لها من أثر على القوائم المالية موضوع تقرير المراجعة .

ومن أمثلة تلك الأستفسارات ما يلى :-

- الوضع الحالى للبنود التى تمت المحاسبة عنها على أساس بيانات مؤقتة، أو تمهيدية، أو غير حاسمة .

- ما إذا كان هناك إرتباطات قد تمت عن طريق الإفتراض أو تقديم ضمانات جديدة .

- ما إذا كان قد تم بيع أصول ثابتة ، او وحدات تشغيل أو أن هناك نية لإجراء ذلك .

- ما إذا كان هناك إصدار لأسهم أو لسندات جديدة وما إذا كان هناك إتفاق لإندماج أو تصفية ، أو أن هناك تخطيط لإجراء ذلك .

- ما إذا كان هناك أصول للمنشأة قد أستولت عليها الحكومة أو تم إهلاكها بالحريق أو بغيره .

- ما إذا كانت هناك تطورات هامة بالنسبة لمجالات المخاطرة والمسئوليات الإحتمالية المعروفة للمراجع ، سواء كانت ملازمة لطبيعة أعمال المنشأة ، أو نتيجة الخبرات السابقة .

- ما إذا كان هناك تسويات محاسبية غيرعادية قد أجريت أو من المزمع إجرائها منذ تاريخ الميزانية .

- مدى علم الإدارة بوقوع ، أو أحتمال وقوع أية أحداث قد تؤثر على سلامة السياسات المحاسبية المستخدمة فى أعداد القوائم المالية . مثل الأحداث التى تؤثر على فرص الأستمرارية .

فإذا كشفت تلك الإجراءات عن أحداث لها تأثير على القوائم المالية ، وجب على المراجع فى هذه الحالة القيام بالمزيد من الإجراءات لتقييم مدى إنعكاس هذه الأحداث فى القوائم المالية بالطريقة المناسبة .

وفى الحالات التى يكون للمنشأة فروع أو شركات تابعة ، أو شقيقة ، أو مساهمة أخرى ، يجب على المراجع تحديد المواقع التى سيتم فيها تنفيذ الإجراءات السابق بيانها، وإذا كانت تلك الوحدات المكملة تراجع بواسطة مراجعين أخرين فيجب على المراجع الحصول على نتائج مراجعاتهم ، وذلك مثلا بالمناقشة مع المراجعين الأخرين، أو الحصول على تأكيدات كتابية منهم أو فحص أوراق عملهم .

٣/٢/٧ الأحداث بعد تاريخ تقرير المراجع ، وقبل نشر أو إصدار القوائم المالية

لا توجد مسئولية على المراجع تلزمه بالقيام بإجراءات للتعرف على الأحداث التى تتم بعد تقريره ، فالإدارة مسئولة عن إبلاغ المراجع بأية أحداث قد تؤثر على القوائم المالية ، وتكون قد حدثت فى الفترة ما بين تاريخ تقرير المراجع وتاريخ نشر أو إصدار القوائم المالية .

فى حالة علم المراجع بوقوع أحداث بعد تاريخ تقريره ، وقبل نشر أو إصدار القوائم المالية ، يجب عليه دراسة مدى ضرورة تعديل القوائم المالية.

إذا قامت الإدارة بتعديل القوائم المالية فيجب على المراجع القيام بالإجراءات الضرورية فى هذه الأحوال ، وعمل تقرير عن القوائم المالية المعدلة ، وبعد القيام بتلك الإجراءات ، يجب على المراجع أن يؤرخ تقريره بتاريخ لا يكون سابقا على تاريخ إعتماد القوائم الماليه المعدلة ، وبالتالى يجب أن تمتد الإجراءات الواردة سالفة الذكر لتشمل الفترة التالية حتى تاريخ التقرير الجديد للمراجع .

أما إذا لم تعدل الإدارة القوائم المالية ، وكان المراجع يرى ضرورة تعديلها فإن تصرفه فى هذه الحالة سيتوقف على ما إذا كان تقريره قد أبلغ الى المنشأة ، فإذا لم يكن تقريره قد تم إبلاغه – سيتصرف حسب ما يراه مناسبا ، أما إذا كان تقريره قد أبلغ الى المنشأة ، فيجب على المراجع إبداء رأى متحفظ، أو رأى سلبى ، كما يجب عليه إخطار الإدارة العليا للمنشأة بأنه سوف يتخذ الإجراء لمنع الإعتماد على تقريره هذا .

٤/٢/٧ إكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم المالية

لا يوجد إلزام على المراجع بالإستمرار فى عمل أية إجـراءات بالنسـبة للقوائم المالية بعد إصدارها .

أما إذا علم المراجع بعد إصدار القوائم المالية بحقائق لها تأثيرها على تلك القوائم التى أعد عنها تقريره ، وكانت هذه الحقائق قائمة ، إلا أنه لـم يكـن يعلمها فى تاريخ تقريره ، فيجب على المراجع فى هذه الحالة مناقشـة هـذا الأمر مع إدارة المنشأة .

وإذا قررت الإدارة تعديل القوائم المالية فيجـب علىالمراجـع دراسـة الخطوات التى إتخذتها للتأكد من أن مستلمى القوائم المالية السابق إصدارهـا مع تقرير المراجع عليها قد علموا بموضوع التعديل ، كما يجب على المراجع القيام بالإجراءات الضرورية فى هذه الأحوال ، وإصدار تقرير جديد على تلك القوائم المعدلة – يؤرخ بتاريخ جديد ، ويشار فيه الى الملحوظة على القوائـم المالية السابق إصدارها ، كما يجب أن يشير التقرير الجديد أيضا الى التقريـر الذى سبق أن أصدره المراجع على تلك القوائم المالية ، وإذا إقتصر المراجـع على فحص الأحداث اللاحقة التى أستلزمت التعديل ، فيجب عليه أن يضمـن تقريره ما يفيد ذلك .

أما إذا لم تقم الإدارة بتعديل القوائم المالية وإتخاذ الخطوات المشـار إليها سابقا ، فيجب على المراجع إخطار الإدارة العليا للمنشأة ، بأنـه سـيتخذ الإجراء اللازم لمنع الإعتماد على تقريره .

وقد لا توجد ضرورة لتعديل القوائم المالية وإعداد تقرير جديد عنها من المراجع ، وذلك عندما تكون القوائم المالية للفترة التالية على وشك الإصدار، وبشرط موافقة الإدارة على عمل الإفصاح المناسب فى تلك القوائم .

٣/٧ إقرارات الإدارة

فى بعض الأحوال عندما تكون معرفة الحقائق مقصورة على الإدارة أو عندما يكون الأمرمنصبا فى الأساس على الحكم الشخصى ، فقد لا يستطيع المراجع الحصول على أدلة مؤيدة ولا يتوقع أن تكون متاحة بكفاية ، وفى مثل تلك الحالات فقد يكون من المناسب طلب إقرارات محددة من الإدارة على موضوعات معينة، وينبغى عليه الحصول على تأكيد معقول بأنه لاتوجد أية أدلة أخرى تتعارض مع هذه الإقرارات .

هذا وينص معيار المراجعة الدولى رقم ٨ فقرة (٧) على ما يلى :

" تتأثر درجة الإعتماد على أدلة الإثبات بمصدرها (داخلى أو خارجى) وبطبيعتها (بالملاحظة أو بالمستندات أو شفهية) .

وتتوقف درجة إمكانية الوثوق فى دليل الإثبات فى المراجعة بصفة أساسية على الظروف التى تم فيها الحصول عليه ، ويتم دراسة النواحى التالية فى تقييم مدى إمكانية الوثوق فى دليل الإثبات .

أ- الدليل الخارجى مثل المصادقة الواردة من طرف ثالث تكون محل ثقة أكبر من الدليل الداخلى .

ب- الدليل الداخلى يكون محل ثقة أكبر عندما تكون الرقابة الداخلية المتعلقة به مرضية .

ج- الدليل الذى يحصل عليه المراجع بنفسه يكون محل ثقة أكبر من ذلك الذى يتم الحصول عليه عن طريق المنشأة .

د- الدليل الذى يكون فى شكل مستند أو تأكيدات مكتوبة يكون محل ثقة أكبر من الأقرارات الشفهية .

ويتخذ المراجع عدة إجراءات مصممة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لتمكينه من إبداء الرأى على القوائم المالية ككل ، وأحد صور هذه الأدلة هى الإقرارات المقدمة من الإدارة .

يهدف معيار المراجعة الثامن الى توضيح كيفية إستخدام إقرارات الإدارة كأدلة إثبات ، والإجراءات التى يجب أن ، يتخذها المراجع لتقييم وتوثيق هذه الإقرارات والظروف التى تستلزم الحصول عليها كتابة .

٧/٣/١ الإقرارات المقدمة من الإدارة كأدلة إثبات

يجب على المراجع الحصول على إقرار من الإدارة بمسئوليتها عن العرض السليم للقوائم المالية ، وبأنها قد وافقت عليها ، ويمكن للمراجع الحصول على الأدلة التى تؤيد إقرار الإدارة بمسئوليتها عن القوائم المالية من محاضر إجتماعات مجلس الإدارة أو ما شابهها من المحاضر ، أو بالحصول على إقرار من الإدارة أو أحدى صور القوائم المالية المعتمدة منها.

هذا وتقدم الإدارة للمراجع كثير من التأكيدات أو الأقرارات أثناء فترة المراجعة ويتم ذلك تلقائيا أو كرد على أحد الأستفسارات المحددة ، وفى حالة إرتباط هذه الإقرارات أو التأكيدات بأمر ذو تأثير هام على القوائم المالية ، يجب على المراجع مراعاة ما يلى :

أ- محاولة الحصول على أدلة مؤيدة من مصادر داخل أو خارج المنشأة .

ب-تقييم ما إذا كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة تتسم بـالمنطق ومـدى أتفاقها مع أدلة الإثبات والإقرارات الأخرى التى حصل عليها .

ج- أن يأخذ فى الأعتبار مدى ألمام الشخص بالموضوع الـذى قـدم عنـه الأقرار، وفى حالة تعارض تأكيدات وإقرارات الإدارة مع الأدلة الأخرى ، يجب على المراجع إعادة النظر فى مدى أعتماده على تأكيدات وإقـرارات الإدارة الأخرى .

د- يجب على المراجع ألا يعتبر إقرارات الإدارة بديل عـن أدلـة الإثبـات الأخرى التى يتوقع وجودها ، فمثلا لايعتبر إقرار الإدارة بخصوص تكلفـة أصل معين بديلا عن الأدلة العادية التى يتوقع المراجـع وجودهـا بـهذا الخصوص ؛ وإذا لم يتمكن المراجع من الحصول علـى الأدلـة الكافيـة والمناسبة التى يتوقع وجودها ، فإن ذلك يشكل قيدا على نطاق أختباراتـه حتى ولو كان هناك إقرارات من الإدارة بخصوص هذا الموضوع .

هـ- فى بعض الحالات تكون إقرارات الإدارة هى أدلة الإثبـات الوحيـدة المتوقع الحصول عليها ، فمثلا لايجب على المراجع أن يتوقع حصولـه على أدلة أخرى تؤيد عزم الإدارة على الأحتفاظ بأستثمارات معينة لمـدة طويلة للأستفادة من أرتفاع قيمتها ، وفى مثـل هـذه الحـالات يشـترط حصول المراجع على أقرار كتابى يؤيد الأقرار الشفهى .

٢/٣/٧ تسجيل إقرارات وتأكيدات الإدارة

يمكن للمراجع تسجيل تأكيدات الإدارة فى أوراق المراجعة عن طريق كتابة موجزة للمناقشات الشفوية مع الإدارة أو عن طريق الحصول على إقرارات كتابية منها ، ويمكن أن تكون التأكيدات فى صورة خطاب الإدارة أو خطاب من المراجع يوضح مفهومه لتأكيدات الإدارة ، وينبغى على المراجع فى هذه الحالة الحصول على أعتماد لمحتويات خطابه من الإدارة .

٣/٣/٧ الإقرارات الكتابية

عند إقرار الإدارة كتابيا لتأكيدات شفهية ، فإن ذلك يقلل من أحتمال حدوث سوء فهم بين المراجع والإدارة ، وعلاوة على ذلك يجب على الحصول على إقرار كتابى لتأكيدات الإدارة الشفهية التي أعطيت للمراجع فى أمور ذات تأثير جوهرية على القوائم المالية ، وذلك في حالة عدم توقع وجود أدلة أثبات أخرى كافية ومناسبة ، ويوضح المثال الوارد فى البند ٦/٣/٧ الأمور التى قد يتضمنها الخطاب المرسل من الإدارة الى المراجع ، أو التي يتضمنها خطاب التأكيد الذى يرسله المراجع الى الإدارة .

وقد تقتصر الإقرارات الكتابية المطلوبة من الإدارة على الأمور التى تعتبر ذات تأثير جوهرى سواء بمفردها أو فى مجموعها على القوائم المالية.

وقد يكون من الضرورى للمراجع بالنسبة لبنود معينة أن يوضح للإدارة مفهومه لمعنى " تأثير جوهرى " .

٤/٣/٧ العناصر الأساسية لخطاب إقرارات الإدارة

يوجه خطاب إقرارات الإدارة عند طلبه الى المراجع محتويا على البيانات المطلوبة ويلزم أن يكون مؤرخا وموقعا ، وعادة ما يتوافق تاريخ خطاب إقرارات الإدارة مع تاريخ تقرير المراجع على القوائم المالية ، ومع ذلك وفى ظروف معينة يمكن الحصول على خطاب إقرارات منفصل عن عمليات محددة أثناء فترة المراجعة .

هذا ويجب أن يكون خطاب إقرارات الإدارة موقعا عليه ممن يتحملون المسئولية الأولى عن المنشأة وشئونها المالية ، وهم فى العادة المدير العام ومدير الشئون المالية ، ويجب أن يكون الخطاب مؤسسا على أدق ما لديهم من معلومات وأعتقادات .

وفى بعض الأحيان قد يرغب المراجع فى الحصول على خطابات الإقرارات من مسئولين آخرين ، فمثلا قد يرغب فى الحصول على تأكيدات كتابية بخصوص أكتمال محاضر أجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة وذلك من الشخص المسئول عن حفظ محاضر هذه الأجتماعات .

٥/٣/٧ الإجراءات فى حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات

إذا رفضت الإدارة تقديم الإقرارات أو التأكيدات التى يرى المراجع ضرورتها، فإن ذلك يعتبر تطبيقيا لنطاق أختباراته أو التأكيدات الأخرى للإدارة التى أعطيت له أثناء المراجعة ، وأن يبحث ما إذا كان لهذا الرفض تأثيرا أضافيا على تقريره .

إذا أدلت الإدارة بإقرارات شفهية ورفضت تأكيدها كتابيا فإن هـذا يعتبر تضييقا لنطاق الإختبارات، ما لم يكن المراجع مقتنعا بوجود أسباب وجيهة ومقبولة لهذا الرفض وأنه يمكنه الإعتماد على الإقرارات الشفوية .

٦/٣/٧ مثال على إقرارات وتأكيدات الإدارة

يستخدم الخطاب الموضح فى الشكل (٣/٧) كتوجيه عام مقترنا بالأعتبارات التى سبق إيضاحها وليس بهدف توحيد الخطاب ، وذلك لأن إقرارات وتأكيدات الإدارة سوف تختلف من منشأة لأخرى ومن عام لأخر .

شكل رقم (٣/٧)

خطاب إقرارات الإدارة

إلى المراجع ....   التاريخ / /

نتقدم بهذه الإقرارات المتعلقة بمراجعتكم للقوائم المالية الخاصة بشركة .... كما تظهر فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ بهدف إبداء رأى عما إذا كانت القوائم المالية تعطى صورة عادلة عن المركز المالي وقائمة الدخل والتدفقات النقدية للشركة.

وبناء على أفضل المعلومات والأعتمادات المتوفرة لدينا نؤكد التصريحات التالية:-

١- نؤكد علمنا بمسئوليتنا عن العرض السليم للقوائم المالية ، بما فى ذلك الإفصاح عن كل المعلومات التى يتطلبها القانون .

٢- لم تكن هناك أى مخالفات مرتبطة بالإدارة أو العاملين الذين لهم دور مؤثر على نظام الرقابة الداخلية أو التى يكون لها تأثير هام على القوائم المالية .

٣- وضعنا تحت تصرفكم كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات المؤيدة لها ، وكذلك كل محاضر إجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة .

٤- خلت القوائم المالية من الأخطاء والحذف ذو التأثير الهام .

٥- قامت الشركة بتنفيذ جوانب إتفاقيات العقود التى قد يكون لعدم تنفيذها تأثير هام على القوائم المالية ، وفيما يتعلق بالأمور المالية فلم تكن هناك أية نواحى بخصوص عدم تنفيذ الشركة لمتطلبات السلطات المسئولة .

٦- تم الإثبات الصحيح والإفصاح المناسب فى القوائم المالية عما يلى :-

أ- الأرصدة والمعاملات مع الأشخاص الذين لهم علاقة بالمنشأة .

ب- الخسائر الناتجة عن إرتباطات البيع والشراء .

ج- إتفاقيات إعادة شراء أصول سبق بيعها .

د- الأصول المرهونة كضمان إضافى .

٧- ليس لدينا خطط أو نوايا قد يكون لها تأثير هام على قيمة تصنيف الأصول والخصوم المنعكسة فى القوائم المالية .

٨- تم تحديد كافة المخزون الزائد عن الحاجة أو المتقادم ، وليس هناك أى مخزون مقوم بقيمة تزيد عن صافى قيمته البيعية .

٩- للشركة حق قانونى على كافة الأصول ، ولم يكن هناك أى حجوزات أو رهونات على أصول الشركة فيماعدا تلك الموضحة فى بند رقم .... (إن وجدت) .

١٠- قمنا بالتسجيل والإفصاح عن كافة الإلتزامات الفعلية والمحتملة ، وكذلك قمنا بالإفصاح فى بند رقم ..... عن الضمانات التى أعطيناه لأى طرف ثالث .

١١- فيما عدا .... الموضح ببند رقم .... على القوائم المالية فليس هناك أى أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية تستوجب تسوية أو إيضاح فى القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها .

١٢- مطالبة ال.... لشركة ...... تم تسويتها بمبلغ ...... ، وتم عمل المخصص المناسب فى القوائم المالية ، وليس هناك أى مطالبات أخرى متعلقة بأمور قضائية ولا نتوقع إستلام مطاليات أخرى .

١٣- لم يتم بطريقة رسمية أو غير رسمية تسوية متكافئة بين أرصدة نقدية للشركة وحسابات الإستثمار فيها .

٤/٧ إصدار تقارير المراجعة

١/٤/٧ معايير إعداد تقارير المراجعة والنشرات والإيضاحات الخاصة بها

١/١/٤/٧ معايير إعداد تقارير المراجعة

هناك أربعة معايير متعلقة بإعداد التقرير من ضمن عشرة معايير مراجعة متعارف عليها أصدر ها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى ، حيث تعتمد تلك المعايير على فرض أن العرض العادل للقوائم المالية أنما يعنى ضمنيا إستخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP ، حيث قد يفهم مستخدم القوائم المالية عبارة العرض الصادق والعادل على أنها تصديق من المراجع بخلو القوائم المالية من كافة الأخطاء ، وأنها دقيقة بنسبة ١٠٠% فى مطابقة البيانات والمعلومات التى تتضمنها القوائم للحقائق الأقتصادية ، وهو ما يعتبر تفسير غير دقيق ،حيث أن التفسير الصحيح هو الأستخدام الملائم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وإنه فى رأى المراجع أن الحقيقة الأقتصادية داخل القيود والحدود المفروضة بواسطة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها قد تم تقريبها بشكل معقول .

وفيما يلى تلك المعايير الأربعة لإعداد تقارير المراجعة :-

١- إعداد القوائم طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليه :

حيث تعتبر تلك المبادئ المحاسبية معيارا يقاس عليها صـــدق وعــرض القوائم المالية ، وتتكون تلك المبادئ من الأعراف والقواعـــد والإجــراءات الضرورية لتعريف وتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة فى وقـــت معيـــن ، حيث لا تتضمن تلك المبادئ مجرد الإرشادات العريضة فحسب بـــل أيضـــا الممارسات والإجراءات التفصيلية .

٢- ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

والهدف من الإشارة الى الثبات والأتساق فى تطبيق المبادئ المحاســـبية المتعارف عليها ما يلى :-

١- التأكيد بأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة لم تتأثر بشكل جوهرى بالتغير فى مبادئ المحاسبة أو بطرق تطبيق تلك المبادئ .

٢- فى حالة وجود تأثير جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة لحدوث تغيير فى المبادئ المحاسبية فيجب على المراجع فى تلـــك الحـــالات الاشارة الى ذلك بطريقة مناسبة فى تقريره .

٣- الإفصاح المناسب الكافى :

حيث يتطلب الأمر ضرورة إفصاح المراجع عن أية معلومات مالية تعـــد ضرورية لصدق وعدالة العرض ، فالإفصاح المناسب والكاف للقوائم الماليـــة مفترض ، ما لم يشر تقرير المراجعة الى خلاف ذلك .

ومن ثم فعندما يرى قارئ القوائم المالية تقرير مراجعة غير متحفظ ، فإن ذلك معناه أن المراجع قد وصل الى قناعة بأنه لاحاجة الـــى إفصـــاح أكـــثر لصدق وعدالة القوائم المالية .

٤- التعبير عن الرأى :

يجب أن يحتوى تقرير المراجع على رأيه فى القوائم المالية ككل أو على بيان بأن المراجع لا يستطيع إبداء الرأى فى القوائم المالية .

وفى حالة عدم التمكن من إبداء الرأى فى القوائم المالية ككل يجب ذكر أسباب ذلك .

وفى جميع الحالات عندما يرتبط أسم المراجع بقوائم مالية ، يجب أن يبين التقرير بطريقة قاطعة نوع الفحص الذى يقوم به المراجع إن وجد - ودرجة المسئولية التى يتحملها .

٢/١/٤/٧ إيضاحات معايير إعداد التقرير

أصدرت عديد من النشرات والإيضاحات المرتبطة بمعايير إعداد تقارير المراجعة سواء عن طريقة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى أو أتحاد المحاسبين الدولى (معايير المراجعة الدولية) ، حيث قامت تلك النشرات بتناول الجوانب المتعددة لتقرير المراجعة لبيان مدى وفائها بالمتطلبات الضرورية لاعداد التقارير .

وفيما يلى أبرز تلك النشرات المرتبطة بمعايير إعداد تقارير المراجعة :[١]

---

[١] القارئ الذى يرغب فى مزيد من التفصيل حول تلك النشرات يمكنه الرجوع إلى :-

- د. أمين السيد أحمد لطفى ، معايير المراجعة للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .
- د. أمين السيد أحمد لطفى ، تقارير المراجعة والفحص للقوائم المالية ولأغراض خاصة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

أ- إيضاحات عن المعايير الأولى والثانية والثالثة من معايير تقارير المراجعة :

وفيما يلى عناوين تلك النشرات والإرشادات :-

١- الأرتباط بمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها (إرشاد رقم ١- رقم القسم ٤١٠) .

٢- معنى العرض العادل والصادق بالتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها فى تقرير المراجع الحيادى (الإفصاح رقم ٥٢ ، ٤٣، ١٥- القسم ٤١١) .

٣- ثبات تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (الإيضاح رقم ١- القسم ٤٢٠) .

٤- كفاية الإفصاح فى القوائم المالية (الإيضاح رقم ٣٢- القسم ٤٣١) .

٥- المعلومات القطاعية (الإيضاح رقم ٢١- القسم ٤٣٥) .

ب- نشرات عن المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير :

١- أرتباط أسم المراجع بالقوائم المالية (االإيضاح رقم ٢٦- القسم ٥٠٤).

٢- تقارير عن القوائم المالية المراجعة (الإيضاح رقم ٥٨- القسم ٥٠٤) .

٣- تحديد تاريخ تقرير المراجع الحيادى (الإيضاح رقم ٥٨- القسم ٥٠٨).

٤- التقرير عن القوائم المالية المعدة لأستخدامها فى بلاد أخرى (الإيضاح رقم ٥١- القسم ٥٣٤) .

٥- جزء من عملية الفحص المؤداة عن طريق مراجعين أخرين حياديين .

(الإيضاح رقم ١- القسم ٥٤٣) .

٦- نقص الإتساق مع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها (الأيضاح رقم ١- القسم ٥٤٤) .

٧- معلومات أخرى فى التأكيدات التى تتضمنها القوائم المالية المراجعة (الإيضاح رقم ٨- القسم ٥٥٠) .

٨ - التقرير عن المعلومات المصاحبة للقوائم المالية الأساسية (الإيضاح رقم ٢٩- القسم ٥٥١) .

٩- التقرير عن القوائم المالية المختصرة والبيانات المختارة (الإيضاح رقم ٤٢- القسم ٥٥٢) .

١٠- المعلومات الإضافية المطلوبة (الإيضاح رقم ٥٢ ، ٢٧- القسم ٥٥٨) .

١١- الأحداث اللاحقة (الإيضاح رقم ١- القسم ٥٥٨) .

١٢-الأكتشاف اللاحق للحقائق الموجودة فى تاريخ القوائم المالية (الإيضاح رقم ١- القسم ٥٦١) .

٢/٤/٧ التقرير النموذجي Standard Audit Report

يعتبر التقرير النموذجي من أكثر تقارير المراجعة شيوعا حيث يعبر عن رأى غير متحفظ Unqualified Opinion ، وهو يعنى أن القوائم المالية تعرض بصدق وعدالة المركز المالى وقائمة الدخل والتدفقات النقدية وبالأتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ويسبب الأهمية الكبيرة للتقرير الذى يعد بهدف مراجعة القوائم المالية فإن تحديد الشكل والمضمون المرتبط بهذا التقرير يعتبر أمرا جوهريا ، حيث قام مجلس معايير المراجعة فى عام ١٩٨٨ بتغيير شكل ومضمون التقرير النمطى الذى كان سائدا ، حيث أصدر إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٨) التى جاءت بعنوان تقارير القوائم المالية المراجعة والذى أشار الى تصميم تقرير جديد يهدف الى توصيل عمل المراجع وخصائص وقيود عملية المراجعة بشكل أفضل الى مستخدمى القوائم المالية المراجعة ، فضلا عن أهمية التمييز بوضوح بين مسئوليات الإدارة والمراجع الحيادى عند مراجعة القوائم المالية.

وقد أصبح التقرير النموذجى تطبيقا لإفصاح معايير المراجعة رقم (٥٨) الصادرعن طريق المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين يتكون من ثلاثة فقرات بدلا من فقرتين حسب ما كان سائد سابقا ، تلك الفقرات الثلاثة تشمل فقرة أفتتاحية ، فقرة النطاق بالإضافة الى فقرة الرأى .

وفيما يلى شكل ومحتوى التقرير النمطى للمراجع :-

(١) عنوان التقرير والجهة التى سيوجه اليها .

أ- عنوان التقرير :

يجب أن يتم أستخدام عنوان مناسب مثل تقرير المراجع الحيادى ، حيث يساعد ذلك على تعرف القارئ على هذا التقرير ، وعلى التفرقة بينه وبين أية تقارير أخرى تصدر من أخرين مثل تقرير مجلس الإدارة أو تقرير رئيس مجلس الإدارة .

ب- الجهة التى سيوجه اليها التقرير Address :

يجب أن يتم توجيه التقرير الى الجهة المطلـــوب توجيهــه أليـــها طبقـــا لظروف التعيين أو القوانين السائدة ، وعادة مايوجه التقرير الى المســـاهمين أو الى مجلس الإدارة للشركة التى روجعت قوائمها المالية .

(٢) الفقرة الأفتتاحية للتقرير Introductory Paragraph :

وتتضمن تلك الفقرة ثلاثة عبارات تهدف الى تحديد ما يلى :-

أ- نوع الخدمة المؤداة :

حيث يتم تحديد نوع الخدمة المؤداة فى التقرير بكلمتى " قمنا بمراجعة " .

ب- تحديد القوائم المالية :

حيث يتم تحديد القوائم المالية التى تمت مراجعتها ، ولابد أن يتضمن ذلك إسم الشركة ، والتاريخ ، والفترة التى أعدت عنها القوائم المالية ، وقـــد تـــم صياغة ذلك التقرير على النحو التالى :-

" الميزانية العمومية ....المؤرخة فى هذا التاريخ "

ج- تحديد مسئولية الإدارة عن القوائم المالية :

حيث يعترف المعيار بأن مسئولية أعداد القوائم المالية تقع علـــى عـــاتق الإدارة وليس المراجع ، وبالتالى فإن صياغة التقرير فى هذا الخصوص تفنـــد وتدحض المقولة الخاصة بأن المراجع يقوم بعمل الإيضاحات المتممة للقوائـــم المالية ، وقد تم صياغة ذلك التقرير على النحو التالى :-

" .... تعتبر القوائم المالية مسئولية الإدارة ..... "

د- مسئولية المراجع تتحدد فى إبداء الرأى :

وقد تم صياغة ذلك فى المعيار على النحو التالى :-

"..... مسئوليتنا هى التعبير أو إبداء الراى ... تأسيسا على مراجعتنا "

ويشير المعيار على وجه التحديد على وجه التحديد الى مسئولية المراجع، حيث يتمثل دوره فى القيام بعملية المراجعة وأبداء رأيه تأسيسا على نتائج تلك العملية .

ولاشك أن الربط بين تلك الجملة مع الجملة السابقة يوضح بجلاء الأختلاف الرئيسى بين مسئولية كل من المراجع والإدارة .

(٣) فقرة نطاق التقرير Scope Paragraph :

تصف فقرة النطاق كما يبدو من أسمها - طبيعة ونطاق عملية المراجعة، وهى تستوفى جزء من المعيار الرابع لأعداد التقرير ، والتى تستلزم أن يقوم المراجع بأعطاء تحديد قاطع لطبيعة عملية المراجعة ، فضلا عن تحديد القيود العديدة عليها .

وتتضمن فقرة النطاق عدة عناصر هى :-

أ- إشارة الى إجراء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها

وقد تم صياغة تلك الإشارة على النحو التالى :-

" قمنا بإجراء عملية المراجعة بالتوافق مع معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها " .

حيث يحتاج المستخدم أو القارئ الى تأكيد بأن المراجع قد أتبع معايير أو أصول المهنة المتفق عليها عند أدائه لمهمة المراجعة .

هذا ولم يحدد التقرير النموذجي تلك المعايير على وجه التحديد ، إلا أنه قد أفترض أن المراجع قد أتبع أصول المراجعة ومعاييرها المهنية المقبولة والمتعارف عليها بوجه عام .

ب- الإشارة إلى القيود الجوهرية لعملية المراجعة :

حيث تم صياغة ذلك على النحو التالى :-

" ..... تتطلب المعايير أن نقوم بشكل معقول بالحصول على قوائم مالية خاليه من التحريفات الجوهريه .

يتضح أن هناك قيدين على إجراء عملية المراجعة هما :-

أ- **القيد الأول** - ويتمثل فى الإقرار بأن المراجع يسعى الى الحصول على ضمان معقول وليس ضمان مطلق - مما يشير الى وجود بعض المخاطرة فى عملية المراجعة.

ب- **القيد الثانى** - ويتمثل فى إدخال مفهوم الأهمية النسبية - حيث يتم إجراء عملية المراجعة لإكتشاف التحريفات الجوهرية فقط ، وليس كافة أنواع تلك التحربفات - أى تلك التحريفات المؤثرة على القوائم المالية .

ج- الإشارة الى طبيعة عملية المراجعة :

وقد تم صياغة ذلك فى التقرير النموذجى فى فقرتين على النحو التالى :-

أ- " تتضمن عملية المراجعة فحص دليل الإثبات المؤيد للقيم والإفصاحات فى القوائم المالية على أساس إختبارى .. "

تلك الصياغة تشرح طبيعة عملية المراجعة بشكل دقيق ، حيث تشير كلمتى اساس إختبارى الى أن الفحص يتم بنسبة أقل من ١٠٠% من أدلة الإثبات ، علاوة على ذلك يوحى بأن هناك مخاطر فى أن تلك الأدلة التى لم يتم فحصها قد تكون هامة عند تقييم عدالة العرض و الافصاحات الشاملة للقوائم المالية .

ب- " تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الهامة التى قامت الإدارة بإجرائها ، بالإضافة الى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية .

تلك الصياغة تقدم بعد نظر إضافى الى طبيعة عملية المراجعة ، حيث نقضى بأن المراجع يمارس حكم مهنى عند تقييم إيضاحات الإدارة ومزاعمها فى القوائم المالية ، والمقصود بالإشارة الى التقديرات الجوهرية التى تتم عن طريق الإدارة الى أن القوائم المالية لاتتأسس على الحقائق فقط .

د- الإشارة الى قيد إبداء الرأى :

وقد تم صياغة ذلك على النحو التالى :-

نحن نعتقد أن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا

وتلك الإشارة تحدد قيد أخر على عملية المراجعة ، حيث تقضى بأن الأساس المعقول هو المطلوب فقط لإبداء الرأى ، أى أن الأساس المعقول هو

الذى يتفق مع مفهوم الأساس الإختبارى أو الضمان المعقول وليس الأساس المطلق أو الكامل .

وتوحى تلك الجملة أيضا بأن هناك تأكيدا بأن المراجع قد أخطر بنتيجة إيجابية عن نطاق عملية المراجعة التى قام بأدائها .

(٤) فقرة إبداء الرأى فى القوائم المالية :

حيث يجب أن يبين التقرير بوضوح رأى المراجع عن مدى تعبير القوائم المالية عن عدالة عرض المركز المالى للشركة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية .

تفى فقرة الرأى فى تقرير المراجعة النموذجى بمعايير إعداد التقارير الأربعة ، وقد تم صياغة فقرة الرأى على النحو التالى :-

" فى رأينا القوائم المالية المشار إليها بعالية قد عرضت بعدالة فى كافة النواحى المادية الجوهرية - المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة وبالاتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

تلك الفقرة تضمنت ثلاثة عبارات تحقق المعايير الأربعة لإعداد التقرير هى:

١- من خلال العبارة الأولى (فى رأينا أن القوائم المالية ...) يمكن إستنتاج أن الرأى يتم إبداؤه عن طريق شخص مهنى لا يشهد أو يضمن أو يتيقن وإنما هو يقوم بإبداء رأى عن القوائم المحددة فى الفقرة الإفتتاحية ، ولاشك إن إبداء الرأى يستوفى المعيار الرابع من إعداد تقارير المراجعة .

٢-الإيحاء المستهدف من كلمتى عرضت بعدالة فى العبارة الثالثة يتمثل فى أن القوائم المالية قد عرضت بشكل معقول وبدون تحيز أو تضليل .

فالمراجع لا يستخدم كلمات بدقة أو بصدق أو بشكل صحيح أو بالضبط وذلك لوجود تقديرات فى القوائم المالية .

ويرتبط رأى المراجع بخصوص العداله بأنها متعلقة بكل قائمة مالية مأخوذه كوحده واحده ، فهى لا تطبق على الحسابات الفردية أو مكونات كل قائمة مالية .

وهذا وتشير العبارة – فى كافة النواحى المادية الجوهرية – إلى أن رأى المراجع لا يتم إبداءة على الدقة المطلقة للقوائم المالية – ، حيث تم ذكر هذا القيد بسبب الأساس الإختيارى لعملية المراجعة وتضمين تقديرات فى القوائم المالية .

٣- تستوفى العبارة الثالثة (بالاتساق مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها) المعيار الأول لإعداد التقرير ، والذى ينص على أن التقرير سوف يشير إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بالتوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، هذا الإصطلاح يستوفى المعايير التى يرتكز عليها حكم المراجع عن عدالة القوائم المالية .

وكما سبق القول فإن المعيار الثانى والثالث لإعداد التقرير يستلزم التحفظ فى تقرير المراجعة فقط عندما لا يكون هناك إتساق فى تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، أو عندما تفشل الإدارة فى القيام بكافة الإفصاحات المطلوبة، لذلك ففى غياب أى تعليقات عن تلك الأمور فى تقرير المراجع ، فأن النتيجة الملائمة هى إستيفاء هذين المعيارين المرتبطين بإعداد تقرير المراجعة .

٤-توقيع المراجع وعنوانه وتاريخ التقرير :

ويجب توقيع التقرير بأسم المراجع والمكتب الذى ينتمى إليه أو كليهما .

كما يجب أن يبين التقرير مكان محدد كعنوان ، والذى يكون عادة إسم المدينه التى يقع فيها مكتب المراجع .

وأخيرا يجب أن يؤرخ التقرير ، حتى يعلم القارئ أن المراجع قد أخذ فى الحسبان تأثير الأحداث والعمليات على القوائم المالية وعلى التقرير حتى ذلك التاريخ .

٣/٤/٧ أنواع تقارير إبداء الرأى Alternatives in Reporting

هناك عدة بدائل مختلفة متاحة للمراجع عند إبداء رأيه فى تقرير المراجعة هى :-

١- التقرير الخالى من التحفظات .

٢- التقرير الذى يحتوى على التحفظات .

٣- التقرير السالب .

٤- الإمتناع عن إبداء الرأى .

هذا ويمكن للمراجع إبداء رأيين مختلفين فى تقريره ، حيث يقوم بإبداء رأى خالى من التحفظات عن الميزانية العمومية ، ويمتنع عن إبداء الرأى أو يعطى رأيا مقيدا أو سالبا على قائمة الدخل .

ويوضح الشكل الإيضاحى رقم (٤/٧) الأنواع المختلفة لأراء المراجع .

شكل رقم (٤/٧)

الأنواع المختلفة لتقارير المراجعة ذات الأراء المتعدده

الراى	المعنى
١- رأى غير متحفظ	أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية من جميع النواحى وطبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
٢- راى متحفظ	باستثناء أمر معين فأن القوائم المالية تعرض بعدالة .....
٣- رأى سالب	أن القوائم المالية لا تعرض بعدالة ....
٤- الإمتناع عن إبداء الرأى	لا يعبر المراجع عن رأية فى القوائم المالية ......

١/٣/٤/٧ التقرير الخالى من التحفظات Unqualified opinion

يطلق على هذا التقرير أحيانا الرأى غير المقيد أو التقرير النظيف **Clean Report** ، ويتبع فى صياغة التقرير الخالى من التحفظات التقرير النموذجى الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى والذى يوضحة الشكل الأيضاحى رقم (٥/٧) ويخص التقرير القوائم المالية كوحده واحده **Financial Statements Taken as a Whole** ، وعادة ما يصدر المراجع التقرير النظيف أو غير المتحفظ إذا ما توفر كافة الشروط التالية :-

١- حصول المراجع على أدلة إثبات كافية وذات صلاحية ، حتى يتاكد من الوفاء بمعايير المراجعة الثلاثة للعمل الميدانى .

٢- أن تلك الأدلة قد أثبتت عدم وجود مخالفات جوهرية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لم يتم تصحيحها .

٣- لم تحدث أى تغيرات محاسبية هامة من شأنها أن تؤثر على إمكانية عمل مقارنات بين الأعوام المالية .

٤- عدم وجود أى ظروف هامة يحيط بها الشك وعدم التأكد لم يكن في الإمكان تقديرها أو إزالة أثارها فى تاريخ تقرير المراجعة .

شكل أيضاحى رقم (٧/٥)

التقرير النموذجي للمراجع

إلى السادة / مساهمى شركة ......

قمنا بمراجعة الميزانية العمومية لشركة .... المؤرخة فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ وقائمتى الدخل والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية فى ذلك التاريخ ، وتعتبر تلك القوائم مسئولية أدارة الشركة ، أما مسئوليتنا فهى إبداء الرأى عن تلك القوائم تأسيسا على مراجعتنا .

وقد قمنا بأجراء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وتتطلب تلك المعايير أن نقوم بإجراء عملية المراجعة للحصول على ضمان معقول بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف المادى ، وتتضمن عملية المراجعة فحص دليل الأثبات المؤيد للقيم والأيضاحات فى القوائم المالية على أساس أختبارى ، وتتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التى قامت الإدارة بأعدادها بالأضافة إلى تقييم عرض القوائم المالية ، ونعتقد أن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

وفى رأينا أن القوائم المالية المشار إليها بعالية قد عرضت بشكل عادل من جميع النواحى الجوهرية والمركز المالى للشركة عن الفترة المنتهية فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن الفترة المذكورة بالتوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

إسم المراجع

د . أمين السيد أحمد لطفى

القاهرة فى / /

٢/٣/٤/٧ التقرير الذي يحتوى على تحفظات Qualified Report

يجب أن يحتوى التقرير الذى يتضمن تحفظات على كلمة وفيما عدا وذلك بالنسبة لاثر الأمر الذى يشير إليه التحفظ ، ويجب أن يكون لهذا التحفظ تاثيرا جوهريا بدرجة كبيرة جدا بحيث تدعوا المراجع إلى الإمتناع عن أبداء الـراى فى القوائم المالية أو إلى أصدار تقرير سالب .

بعبارة أخرى فأن المراجع يصدر رأى متحفظ عندما يصل إلـى نتيجـة مرداها عدم مقدرته على إصدار تقرير بدون تحفظات ، وذلك عندما ما يكـون أثر الأختلاف أو تحديد نطاق عمله ليس من الأهمية بالدرجة التى تتطلب راى سلبى أو عدم أبداء راى .

وبوجه عام فى حالة رغبة التحفظ فى تقريره ، فيجب أن يتم ذكر أسـباب التحفظ فى فقرة مستقلة فى تقريره ، أما فى الفقرة الخاصـة بـأبداء الـرأى فيتعين أن يستخدم المراجع لغة أو صيغة التحفظ المناسبة ، ويشير إلى الفقـرة التى تم فيها شرح أسباب التحفظ .

وتجدر الأشارة إلى أن هناك بصفة عامة أربعة حالات رئيسـية يتطلـب خلالها أعداد تقارير يختلف نصها عن نموذج نص تقريـر المراجعـة غـير المتحفظ، ويجب على المراجع التأكد أولا من حدوث أحد تلك الحالات ، حتـى يتعين عليه تحديد نوع التقرير الذى سيقوم بأصدارة ، ثم على ضوء تقديـره لاثر الموقف على قرارات مستخدمى التقارير المالية ذوى الخبرة والمعرفـة ، ويحدد ما اذا كانت الحالة جوهرية أم لا ، وبناء على ذلك يصـدر المراجـع تقريرا متحفظا عندما تكون الحالة جوهرية ، لكن ليس لها أثر شـامل علـى صدق وأمانة عرض القوائم المالية كوحدة ، أما فى حالة العكس يتعين علـى

المراجع الإمتناع عن أبداء رأيه فى حالة وجود قيود على نطاق المراجعة ، أو عدم تأكده بدرجة معقولة ، أو قد يقرر إبداء رأيا سلبيا عندما يكتشف عدم تطبيق العميل للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

وفيما يلى الحالات التى يتم خلالها إصدار تقرير متحفظ :-

١/٢/٣/٤/٧ تقرير مراجعة ذو تحفظ بسبب قيود فى النطاق

ويكون نطاق مهمة المراجعة مقيدا عندما لا يستطيع المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية لتأييد أحد أو أكثر من العناصر التى ثم الإفصاح عنها بالقوائم المالية ، وقد تنشأ تلك القيود (١) نتيجة لظروف خاصة (مثال ذلك عدم المقدرة على الحصول على مصادفات حسابات المدنيين لعدم تعاون أصحاب تلك الحسابات فى الرد ، عدم إمكانية مراقبة الجرد الفعلى عند إنتهاء التعاقد على مهمة ، المراجعة بعذ إنتهاء السنة المالية ، ورفض المستشار القانونى تزويد المراجع بخطاب برأيه بشأن الدعاوى القانونية تحت البت) ، أو (٢) نتيجة لطلب العميل (مثال فرض العميل عدم إعطاء المراجع صور محاضر جلسات مجلس الإدارة أو خطاب إقرار الإدارة) .

وتظهر صيغة التحفظ فى ثلاثة فقرات من تقرير المراجعة ، ويمكن ايضاح ذلك عن طريق المثال :-

مثال :

تعاقد أحد المراجعين على أداء مهمه المراجعة بعد أنتهاء العام المالى للعميل فى عام ٢٠٠٠ ، ولم يستطيع المراجع مراقبة الجرد الفعلى ، وتعتبر قيمة المخزون جوهرية الأ أنها ليس ذات تأثير هام جدا وشامل على القوائم المالية ككل ، كما لم يستطيع المراجع أداء أيه إجراءات بديلة .

ويقوم المراجع بإبداء رأى متحفظ (تقرير متحفظ) والذى يتضمن ما يلى:-

١-فقرة النطاق :

" قمنا بمراجعة .... وباستثناء ما وضحناه بالفقرة التالية ، قمنا بأداء إجراءات المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها .... " .

٢- فقرة الإيضاح :

" لم نتمكن من مراقبة عملية الجرد الفعلى لمخزون العام المالى المنتهية فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ والذى يبلغ قيمته .... جم ، نظر لان التعاقد على مهمه المراجعة قد تم فى تاريخ لاحق ، ولم نستطيع التحقق من كميات مخزون تلك الفترة بأستخدام إجراءات مراجعة بديلة نظرا لطبيعة السجلات التى تستخدمها الشركة " .

٣- فقرة إبداء الراى :

" وفى رأينا بأستثناء آثار تلك التسويات التى ربما كانت ضرورية أذا ما كنا قادرين على الجرد الفعلى للمخزون - تعرض القوائم المالية السابقة الأشارة إليها بصدق وعدالة المركز المالى للشركة فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ .... " .

ويتعين ملاحظة مايلى :-

أ - أستخدام كلمة باستثناء فى كل من فقرتى نطاق المراجعة وأبداء الرأى.

ب- يجب أن يوضح فى فقرة الإيضاح أسباب قيود نطاق عملية المراجعة وأثار التحفظ فى التقرير.

جـ- يجب الأشارة فى فقرة أبداء الراى إلى الأثار الممكنة للتسويات المحتملة على القوائم المالية وليس إلى التحفظ نفسه .

٢/٢/٣/٤/٧ تقرير مراجعة ذو رأى متحفظ بسبب مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

تكون صيغة التحفظ فى تلك التقارير أشد لهجة من صيغ التحفظ الأخرى لانها تتناول مخالفات متعمدة من جانب العميل للمبادئ المحاسبية المتعارف

عليها، ويكون الرأى متحفظا فى حالة إذا كان (١) إفصاح العميل عن بند هـــام من بنود القوائم المالية مخالفا للمبادئ المحاسبية المتعــارف عليــها أو (٢) إذا أمتنع العميل عن الإفصاح فى القوائم المالية مخالفا للمبادئ المحاسبية .

مثال على تقرير متحفظ :

قيام المراجع بمراجعة عميل لم يقيم برسمله التزامـــات عقــود الأيجــار طويلة الأجل .

الأثار على تقرير المراجعة :

١-فقرة الإيضاح :

لا تتضمن قائمة المركز المالى للعام المنتهى فـــى ٢٠٠٠/١٢/٣١ قيــم الأصول والإلتزامات الناتجة عن عقود إيجار طويلة الأجل ، والتى فى رأينـــا يجب رسملتها تمشيا للمبادئ المحاسبية المتعــارف عليــها ، وســوف تزيــد الأصول بمبلغ .... جم إذا رسملت قيمة تلك العقود ، كمـــا ســتزيد قيمــة الألتزامات طويلة الأجل بمقدار .... جم والأرباح المحتجزة بمقدار .... جم كما فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ .

٢- فقرة إبداء الرأى :

فى رأينا باستثناء أثار عدم رسمله قيمة عقود الأيجار طويلة الأجل التــى سبق توضيحها فى الفقرة السابقة ، تعرض القوائم الماليــة بصــدق وعدالــه المركز المالي للشركة فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ ....

ويلاحظ ما يلى عند إستقراء الأثار السابقة :-

أ - عدم وجود أختلاف فى صيغة فقرة نطاق المراجعة نظرا لأنه تم الوفـــاء بمعايير نطاق المراجعة .

ب- يجب أن تفصح فقرة الأيضاح عن الحقائق المحيطة بعدم تطبيق المبادئ المحاسبية والأثار المالية المترتبة على ذلك .

جـ- تبدأ صيغة التحفظ فى فقرة إبداء الرأى بكلمة " باستثناء "

٣/٢/٣/٤/٧ تقرير المراجعة ذو الرأى المتحفظ بسبب عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية .

يجب أن يتحفظ المراجع فى تقريره بخصوص أية تغيرات محاسبية يكون لها أثر على المقارنات ، حيث يجب أن يشير المراجع الى هذه التغيرات فى فقرة إبداء الرأى المتحفظ .

وطبقا لمعايير المراجعة تعتبر التغيرات التالية ذات أثر على المقارنات بين القوائم المالية ، ويجب أن يتحفظ بشأنها المراجع فى تقريره .

١- التغيرات فى الوحدة المحاسبية محل التقرير مثل دمج القوائم المالية لشركة تابعة فى القوائم المالية الموحدة للعام الحالى والتى توجد فى العام السابق .

٢- التغيرات فى المبادئ المحاسبية المتبعة أو طرق تطبيقها .

٣- تصحيح أخطاء الأعوام السابقة المرتبطة بالمبادئ المحاسبية ، مثال ذلك تصحيح أخطاء تطبيق طريقة القسط الثابت للاستهلاك فى العام الماضى .

ومن جهه أخرى تعتبر التغيرات التالية ليست ذات أثر على المقارنة فى القوائم المالية ، ولذلك لضرورة لتحفظ المراجع فى تقريرة بشأن ثبات المبادئ المحاسبية :-

١-التغيرات فى التقديرات المحاسبية .

٢- تصحيح الأخطاء غير المتعلقة بالمبادئ المحاسبية ، مثل تصحيح الأخطاء الحسابية عند جرد الأعوام السابقة .

٣- التغيرات فى أشكال وطرق العرض بالقوائم المالية .

ويوضح الشكل الأيضاحى رقم (٦/٧) تقرير محتفظ لعدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية .

شكل إيضاحى رقم (٦/٧)

تقريرالمراجع ذو الرأى المتحفظ

بسبب عدم الثبات فى المبادئ المحاسبية

فقرة نطاق المراجعة :- لا إختلاف عن نظيرها فى التقرير غير المتحفظ .

فقرة الأيضاح :- لا توجد .

فقرة إبداء الرأى :-

كما تم الإفصاح عنه فى الملحوظة رقم ×× المتممة للقوائم المالية، حيث تبنت الشركة فى عام ×× طريقة الوارد أولا يصرف أولا للمحاسبة عن المخزون ، بينما كانت تستخدم فيما سبق طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا ، وعلى الرغم من أن الطريقة الأولى تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ألا أنه فى رأينا أن الشركة لم تقدم تبرير معقولا طبقا لما تتطلبة معايير المحاسبة المتعارف عليها .

وفى رأينا أنه فيما عدا أثار التغير فى المبادئ المحاسبية سالفة الذكر ، فأن القوائم المالية .... .

هذا وتجدر الإشارة إلى أهم الخصائص المرتبطة بتقرير المراجعة ذو الرأى المتحفظ بسبب الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية :-

أ- أن أفصاح المراجع فى تقريرة عن التغيرات المحاسبية ما هوإلا تكرار للأفصاح الذى يلتزم بعملة العميل فى القوائم بناء على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ب- أن تقرير المراجع ذو الرأى المتحفظ يعتبر كافيا - حيث أن الثبات فى تطبيق الطرق المحاسبية يمثل أحد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ولذلك فقد تم إقتراح عدم ضرورة النص على التحفظ بشأن عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية .[1]

جـ- يعتبر تقرير المراجعة ذو الرأى المتحفظ بسبب عدم الثبات هو التقرير الوحيد الذى لا يتضمن الفقرة الأيضاحية بأستثناء الحالات التالية :-

١- التغيرات فى المبادئ المحاسبية غير المتعارف عليها .

٢- التغيرات فى المبادئ المحاسبية التى لا يوافق عليها المراجع .

٣-من غير الممكن عمليا تحديد ما أذا كانت المبادئ مطبقة على أساس ثابت وذلك فى حالة إبداء المراجع لرأيه لاول مرة عن عميل مراجعة تكون سجلاته المحاسبية غير سليمة .

٤/٢/٣/٤/٧ تقرير المراجعة ذو رأى المتحفظ عن أحداث جوهرية تتعلق بأحداث غير مؤكدة .

تتضمن القوائم المالية بعض البنود التى يحاط تقدير قيمتها عنصر عدم التأكد مثل مخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها ، ومخصصات الإستهلاك بالإضافة إلى بعض الخصوم المقدرة ، ولا يمكن التقرير عن تلك البنود والتحقق منها عن طريق أدلة الإثبات المختلفة .

---

[1] أقترحت لجنة مسئوليات المراجعين الأمريكين فى عام ١٩٧٨ عدم ضرورة ذكر عبارة التحفظ بخصوص عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية ، وقد أكد المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونين على هذا الأقتراح عام ١٩٨١ ، ومن ثم ظلت صيغة التحفظ فى تقرير المراجعة على الرغم من عدم ضرورته ، وأصبحت الأن غير موجودة فى التقرير بأعتبار أن ذلك مبدأ محاسبى .

إلا أن هناك نوعا من العناصر التى يحوطها الشك ولا يمكن تقدير قيمتها فى تاريخ تقرير المراجعة بدرجة معقولة من التأكد وذلك لأعتمادها على أحتمال حدوث أحداث فى المستقبل ، ومن أمثلتها الدعاوى القضائية التى لم يتم البت فى أمرها وليس فى إستطاعة العميل أو محاميه تقدير نتائجها ، الخلافات الضريبية بين العميل ومصلحة الضرائب والتى قد يترتب عليها إلتزامات ضريبية على العميل ، بالإضافة إلى أحتمال عدم مقدرة العميل على الأستمرار فى مزاولة نشاطه .

ويتطلب هذا النوع الأخير من الأحداث التحفظ فى تقرير المراجعة بأستخدام عبارة أخذا فى الأعتبار .

هذا ويوضح الشكل رقم (٧/٧) تقرير ذو رأى متحفظ بخصوص الشك وعدم التأكد من أستطاعة العميل الأستمرار فى مزاولة نشاطة :-

شكل أيضاحى رقم (٧/٧)

تقرير مراجعة ذو رأى متحفظ بسبب

الشك فى إستطاعة العميل الأستمرار فى مزاولة نشاطه

فقرة نطاق المراجعة

لا تختلف صيغتها عن صيغة نفس الفقرة فى التقرير غير المتحفظ .

فقرة الأيضاح

كما ورد فى القوائم المالية ، حققت الشركة صافى خسائر مقدارها ......جم خلال العام المنتهى فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ ، وبجانب ذلك تزيد الخصوم المتداولة عن الأصول المتداولة بمقدار..... جم ،وتشير تلك العوامل إلى إحتمال عدم مقدرة الشركة على الأستمرار فى مزاولة نشاطها ......

فقرة إبداء الرأى :

وفى رأينا أخـذا فـى الأعتبار أثار أى تعديلات فى قيم أصول الشركة التى قد تكون ضرورية نتيجة لزوال الشك ومن ثم عدم التـأكد من عدم قدرتـها على مواصلة نشاطها تعرض القوائم المالية بصدق وأمانة المركز المالى للشركة .

وفيما يلى مثال أخر تقرير يحتوى على تحفـــظ كمـــا يوضحـــة الشـــكل الأيضاحى رقم (٨/٧) .

شكل أيضاحى رقم (٨/٧)

فقرة الأيضاح :

كما يتبين من الملحوظة رقم (.....) المتممة للقوائم المالية أن هناك دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة بدعوى تعدى الشركة على بعض حقوق الأختراع وتطالب بأتاوات وتعويضات ، وقد قـامت الشـركة برفـع دعـوة مضـادة، ومـازالت القضيتـان تتداولان أمام المحاكم المختصة ، ويعتقد مدير الشركة وخبرائها القانونيين أن الشـركة لديها فرصة جيدة لكسب النزاع ، إلا أن المحصلة النهائية لهذا النزاع القـانونى لا يمكن تحديدها فى الوقت الحاضر ، ولم يتم عمل أى مخصص فـى القوائم المالية لمقابلة أى التزم قد ينشأ عن هذا النزاع .

فقرة أبداء الرأى :

وفى رأينا ، فيما عدا أثر النتيجة النهائية ، أن وجد – للنزاع القضائى المشار إلية فى الفقرة السابقة على القوائـم الماليـة ، فأن القوائـم الماليـة المشار إليها أعلاه تظهر بعدالة المركز المالى للشركة ....

٣/٣/٤/٧ التقرير السالب Adverse Opinion

يعرف التقرير السالب بأنه تقرير يعتبر عكس التقرير النظيف ، أى التقرير الذى لا يحتوى على تحفظات ، فهذا التقرير السالب يقرر أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة وصدق المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ويصدر هذا التقرير أذا كانت القوائم المالية فى مجموعها فى تقدير المراجع الشخصى لا تعبر بعدالة عن المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة .

ويصدر المراجع رأيا سالبا إذا كانت القوائم المالية من القصور من ناحية العدالة ، بحيث يعتبر إبداء رأى مقيد لا يمثل تحذيرا كافيا ، لذلك يجب إستخدام هذا الرأى إذا كانت هناك مخالفات جسيمة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو لمبدأ الإفصاح وكان أثر ذلك على القوائم من الشمول ، بحيث يجعل تلك القوائم فى مجموعها مضللة .

بعبارة أخرى يتم إصدار الراى السالب أو المعاكس عندما يتم الخروج عند إعداد القوائم المالية عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، أو عندما تكون الإدارة غير قادرة على تبرير التغير فى أستخدام مبدأ محاسبى معين.يكون أثر هذا الخروج جوهريا جدا لدرجة أن يكون الرأى المتحفظ لا مبررله .

وعندما يصدر المراجع رأيا سالبا فانه يجب أن يوضح فى فقرة مستقلة فى تقريره :-

(١) الأسباب المهمة لرأيه السالب .

(٢) الأثار الرئيسية لموضوع رأية السالب على القوائم المالية إذا كان يمكن تحديدها بدرجة معقولة ، وإذا لم يستطع تحديد تلك الأثار بتلك الدرجة المعقولة يتعين على المراجع أن يذكر فى التقرير ذلك .

كما يجب أن يشير فى الفقرة الخاصة بأبداء الرأى إلى الفقرة المستقلة التى توضح أساس إصدار الرأى السالب . يوضح الشكل الأيضاحى رقم (٩/٧) مثال لتقرير سالب .

شكل أيضاحى رقم (٩/٧)

تقرير مراجعة سالب

فقرة الأيضاح :-

كما تبين الملحوظة رقم (××) المتممة للقوائم المالية ، فأن الشركة قامت بأعاده تقدير أصولها الثابتة ، وتظهر هذه الأصول فى دفاترها بهذه القيم المقدرة ، ويحسب الأستهلاك على أساس هذه القيم المقدرة ، وبألاضافة إلى ذلك فأن الشركة لا تقوم بعمل مخصص ضرائب فيما يتعلق بالفرق بين الربح المحاسبى والربح الضريبى .

وتتطلب مبادئ محاسبة المتعارف عليها فى رأينا إظهار الأصول الثابتة بمبلغ لا يزيد على تكلفها ، وتخفيظة بالإستهلاك المحتسب على هذا المبلغ وعمل المخصص اللازم للضرائب المؤجلة .

فقرة إبداء الرأى :

وفى رأينا نتيجة لأثار تلك الأمور إلى نوقشت فى الفقرة السابقة ، فأن القوائم المالية المشار إليها بأعلاه لاتظهر بعدالة وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها المركز المالى للشركة فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ ونتائج عملياتها والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ .

وكمثال أخر للرأى السالب – عندما يكتشف المراجع مخالفة كبيرة لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها – عندما يكون هناك عدد كبير من المخالفات التى لم يتم تصحيحها والتى يكون أثرها الشامل جوهريا على القوائم المالية كوحده واحده ، فأذا ماكانت أثار عدم تسجيل إلتزامات عقود الأيجار طويلة الأجـل جوهرية وشاملة على القوائم المالية كوحده واحده على سبيل المثال ، يكـون تقرير المراجع كما يوضحه الشكل الأيضاحى رقم (٧/ ١٠) .

شكل إيضاحى رقم (١٠/٧)

تقرير سالب بسبب مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

فقرة الإيضاح :

لا تختلف صيغتها عن صيغة نفس الفقرة فى التقرير المتحفظ لعدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

فقرة إبداء الرأى :

فى رأينا نظرا لأثار الحقائق الموضحة فى الفقرة السابقة ، لا تعـرض القوائـم المالية الموضحة أعلاه بصدق وعدالة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها المركـز المالى للشركة ...."

ويتضح من التقرير السابق خصائص التقرير السالب كما يلى :-

أ- عدم إختلاف صيغة فقرة نطاق المراجعة عن صيغة الفقرة فى التقرير غير المتحفظ نظرا لأنه تم الوفاء بمعايير المراجعة .

ب- وكما فى حالة التقرير المتحفظ لعدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، تفصح فقرة الإيضاح عن الحقائق المحيطة بعدم إتباع هذه المبادئ وما يترتب على ذلك من أثار فى محتويات القوائم المالية .

جـ- يكـون الرأى سلبيا نظرا للاثار الجوهرية للمخالفات فى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها على القوائم المالية كوحدة واحده .

٧/٤/٣/٤ الإمتناع عن إبداء الراى Disclaimer Of Opinion

يشير إمتناع المراجع عن إبداء الرأى إلى قيامه بالتعبير عن رأيــه عــن القوائم المالية بشأن عدالة القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو الثبات فى تطبيق تلك المبادئ .

أى أن هذا النوع من الراى يتم إستخدامه فى ظل وجود عـــدة ظــروف ومواقف هى :-

١- إذا كان المراجع غير حيادى بالنسبة للشركة محل المراجعة ، وكان مـــن المستحسن للمراجع أن يرفض مهمة المراجعة من البداية .

٢-وجود قيود على نطاق المراجعة إما مـــن جـــانب العميـــل أو الظـــروف المحيطة.

٣- إذا كانت هناك أحداث غير مؤكدة قد تؤدى نتيجتها إلى أثر جوهرى على القوائم المالية .

بوجة عام فى الظروف التى تتضمن خروجـــا عـــن مبـــادئ المحاســـبة المتعارف عليها سوف يقوم المراجع بـــإبداء رأى متحفـــظ أو رأى ســـالب ، والذى يستخدم فقط عندما يكون ذلك الخروج له أثار جوهرية علـــى القوائـــم المالية ، أما بالنسبة للظروف التى تتضمن قيود فى النطاق فإن المراجع سوف يبدى رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأى ويقوم بالإمتناع عن إبـــداء رأيـــه بالنسبة لقيود النطاق التى يكون لها أثار جوهرية وشاملة على القوائم المالية .

ويوضح الشكل الإيضاحى (٧/ ١١) مثالا عن الإمتناع عن إبداء الرأى فـــى حالة وجود قيود متعددة فى نطاق مراجعة من الحسابات المختلفة والتى ترتـــب عليها أثار جوهرية وشاملة على القوائم المالية .

شكل إيضاحى رقم (١١/٧)

الإمتناع عن إبداء الرأى بسبب وجود قيود فى النطاق

فقرة نطاق المراجعة :

لا تختلف صيغتها عن نظيرها فى التقرير الخالى من التحفظات .

فقرة الإيضاح :

لم نتمكن من مراقبة عملية الجرد الفعلى للمخزون العام المالى المنتهى فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ والذى تبلغ قيمته .... جم ، نظرا لأنه قد تم التعاقد على مهمه المراجعة فى تاريخ لا حق لذلك ، وبالاضافة لذلك لم نتمكن من الحصول على أدلة إثبات تكلفة المعدات والممتلكات التى تمتلكها الشركة ، كما لم نتمكن من التحقق من كميات المخزون وتكلفة المعدات والممتلكات من خلال إجراءات المراجعة الأخرى نظرا لطبيعة السجلات التى تستخدمها الشركة .

فقرة إبداء الرأى :

نظرا لعدم مقدرتنا على الإقتناع بكل كمية من المخزون وتكلفة المعدات والممتلكات من خلال إستخدام إجراءات المراجعة المتعارف عليها أو بدائلها الملائمة - كما سبق أن أوضحناه أعلاه ، فأن نطاق المراجعة لم يكن كافيا لابداء الرأى ، وبناء عليه لا نبدى رأيا عن القوائم المالية السابق الأشارة إليها فى الفقرات أعلاه .

وفيما يلى مثالا أخر على قيام المراجع بالإمتناع عن إبداء رأيه فى حالة ما يكون هناك شك وعدم تأكد جوهرى وذو أثر شامل على القوائم المالية بدرجة تحول دون إبداء لرأى على تلك القوائم المالية كوحدة واحدة كما يوضحه الشكل (١٢/٧) .

شكل إيضاحى رقم (٧/ ١٢)

الإمتناع عن الرأى بسبب وجود شك جوهرى

فى إستمرارية العميل فى مزاولة نشاطه

فقرة الإيضاح :

لا تختلف عن صيغة نفس الفقرة فى التقرير المتحفظ .

فقرة إبداء الرأى :

نظرا لعدم إمكانية تحديد مستقبل نشاط الشركة ، وكذلك الأثار الجوهرية لعدم التأكد التى تم توضيحها فى الفقرة السابقة ، لن يكون فى إستطاعتنا إبداء الرأى ، وبناءعلى ذلك لن نبدى رأينا عن القوائم المالية للشركة عن العام المالى المنتهى فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ .

وكمثال على ذلك إمتناع المراجع عن إبداء رأيه بسبب فقد إستقلاله عن العميل وعدم حياده ، حيث أن إجراءات المراجعة المتبعة تصبح غير متفقة مع معايير المراجعة المتعارف عليها ، وفى هذا الصدد يتعين ألا يشير المراجع إلى أى إجراءات مراجعة قد قام بعملها مع ضرورة وضع عبارة " غير مراجعة " على كل صفحة من صفحات القوائم المالية ، ويوضح الشكل الإيضاحى التالى (٧/ ١٣) مثالا لفقرة الإمتناع عن إبداء رأى المراجع الذى فقد إستقلاليته عن العميل .

شكل إيضاحى رقم (٧/ ١٣)

الإمتناع عن إبداء الرأى بسبب فقد المراجع لصفة الحياد

نحن غير مستقلين وحيادين عن شركة .... ، كما أننا لم نراجع قائمة مركزها المالى عن الأعوام المالية المنتهية فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ ، وكذلك قائمة الدخل والأرباح المحتجزة والتدفقات النقدية لتلك السنة ، ولذلك فأننا نمتنع عن إبداء الرأى .

ويتعين الإشارة إلى أنه ليس من الضرورى أن يتم الإشارة إلى أسباب عدم إستقلالية المراجع عن العميل ، تمشيا مع معايير المراجعة المتعارف عليها .

٧/٤/٤ الرأى المجزأ والتأكيد السلبى فى تقرير المراجع والأنواع الأخرى من التقارير .

٧/٤/٤/١ الرأى المجزأ فى تقرير المراجع Piecemeal Opinions

يمكن للمراجع فى بعض الأحيان أن يصدر أراء مجزأة فى بعض بنود القوائم المالية ، ويكون رأى المراجع مجزأ عندما يمتنع عن إبداء الرأى أو يبدى رأيا سلبيا عن التقارير المالية كوحدة واحدة ، ويكون رأيه غير متحفظا عن عنصر معين عناصر التقارير المالية مثال ذلك : حسابات قائمة المركز المالى .

فمثلا إذا ما تم إفتراض أن المراجع قد قام بعملية فحص كاملة لا يوجد فيها أى قيود على نطاق الفحص ، وأنه وجد جميع الحسابات مرضية فيما عدا حسابات المخزون الذى لم يقوم بالإقتناع به بطريقة سليمة ، ونظرا لأهمية المخزون وأثره على القوائم المالية يضطر المراجع إلى إصدار رأى سالب فى القوائم المالية ، ويقوم المراجع بإصدار رأى مجزأ فى بعض الحسابات مثل حسابات النقدية والمدينين الأصول الثابتة مع ذكر عدالة عرض تلك الحسابات فى القوائم المالية .

وقد جرى العرف فى الماضى على إتباع ذلك الأسلوب ، إلا أن مثل تلك الأراء المجزأة قد تخفى إبداء الرأى السالب لذلك فقد حظر المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونين إصدار مثل تلك الأراء المجزأة .

٧/٤/٤/٢ التأكيد السلبى فى تقرير المراجع Negative Assurance Clause

فقد يشتمل تقرير المراجع فى بعض الأحيان على تأكيد سلبى ، ويكون الهدف منه ترضيه العميل عندما لا يستطيع المراجع إصدار تقرير خالى من التحفظات .

وفيما يلى العباره التالية التى تفيد الضمان والتأكيد السلبى :-

" لم يشمل الفحص الذى قمنا به ملاحظة الجرد الفعلى للمخزون أو المصادقة على حسابات المدينين ، ونتيجة لذلك فنحن لا نبدى رايا فى عدالة القوائم المالية المشار إليها بأعلاه ، ومع ذلك نود الإشارة إلى أنه لم يتم الى علمنا أى شئ يجعلنا نشك فى عدالة أرقام المخزون والمدينين الظاهرة بالقوائم المالية " .

والهدف من عبارة التأكيد السلبى فى التقرير هو التخفيف من أثر الإمتناع عن إبداء الرأى ، وإعطاء نوع من الإنطباع بأن المراجع يتنصل بصورة قاطعة من المسئولية ، ومثل تلك التأكيدات السلبية من المرجح أن تكون مضللة ، وقد تشجع القارئ أو المستخدم على الأعتقاد بأن أرقام المخزون والمدينين يمكن الأعتماد عليها .

ولاشك أن ذلك التأكيد يخالف معايير إعداد التقرير الصادر عن طريق مجمع المحاسبين القانونين الأمريكى ، التى تقضى بأنه فى جميع الحالات عندما يرتبط إسم المراجع بقوائم مالية يجب أن يبين التقرير بطريقة حاسمة نوع الفحص الذى يقوم به المراجع - أن وجد - ودرجة المسئولية التى يتحملها .

٣/٤/٤/٧ تقرير المراجع المطول Long- Form Audit Report

التقرير المختصر هو التقرير العادى النمطى المتعارف عليه الذى يصدره المراجع لإبداء الرأى عن عدالة عرض القوائم المالية بعد إتمام عملية المراجعة ، حيث يتكون من ثلاث فقرات أساسية (فقرة تمهيدية – وفقرة النطاق- وفقرة الرأى) ، وهو قد يكون تقرير غير متحفظ – وهو ما يعبر عن النموذج الشائع لتقرير المراجع المرفق بالتقرير السنوى للشركة الذى يوجه إلى لجنه المراجعة أو مساهمى الشركة ، أو قد يكون تقرير متحفظ – وفى تلك الحالة وتختلف صيغة ذلك التقرير عن التقرير النموذجى المختصر.

وقد يزود المراجع العميل بتقرير يحتوى على – بجانب القوائم المالية الأساسية وتقرير المراجعة المختصر – معلومات إضافية معينة – وهو ما يعرف بتقرير المراجعة المطول .

وتنص نشرة معايير المراجعة التى تخص التقارير التى تتضمن معلومات إضافية أن نموذج تقرير المراجعة يختص فقط بالقوائم المالية الأساسية التى تتضمن ما يلى :-

١- قائمة المركز المالى .

٢- قائمة الدخل .

٣- قائمة توزيع الأرباح .

٤- قائمة التدفقات النقدية .

٥- القوائم المالية المعده طبقا لمبادئ محاسبية خاصة بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٦- الملحوظات المرفقة بالتقرير المالي والتي توضح السياسات المحاسبية المطبقة فى إعداد القوائم المالية .

٧-التوضيحات المرفقة بالتقرير والخاصة بعناصر القوائم المالية .

٨- الجدوال التفصيلية التي تخص بعض بنود القوائم المالية .

أما بالنسبة للتقرير المطول فإنه يتعلق بالمعلومات الإضافية التى يتم عرضها خارج نطاق القوائم الأساسية وليس من الضرورى الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتتضمن تلك المعلومات الأضافية ما يلى :-

أ -حسابات تفصيلية إضافية (مثل تفاصيل المصروفات الإدارية أو التسويقية)، والتى تخص بعض بنود القوائم المالية الأساسية .

ب - معلومات وجداول مختصرة لبعض بنود القوائم المالية الأساسية .

ج -عرض تاريخى لبعض البنود مثل الدخل وربحية السهم العادى المستخرجة من القوائم المالية الأساسيه .

د - بيانات إحصائية .

هـ-معلومات أخرى مستخرجة من مصادر أخرى بخلاف نظام المعلومات المحاسبية .

ل -عرض لبعض إجراءات المراجعة المتبعة فى فحص عنصر ما من عناصر القوائم المالية الأساسية .

٥/٧ تطوير تقرير المراجعة فى مصر

لم تأخذ المنظمات المهنية فى مصر أية خطوات ملموسة فى تطوير تقرير المراجع منذ صدور دستور مهنة المحاسبة والمراجعة عن طريق نقابة المحاسبين والمراجعين فى عام ١٩٥٨ (والتى سميت بعد ذلك نقابة التجاريين) .

وباستقراء ما ورد بالقوانين المختلفة من متطلبات لإعداد تقرير المراجع يتضح أن القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ (الخاص بتنظيم أحكام الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة) ، بالإضافة إلى القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن الجهاز المركزى للمحاسبات، يتضح أنهما لم يأتيا بجديد فيما يتعلق بتقرير المراجع وذلك عما هو وارد بالقوانين السابقة فى هذا المجال والتى تم إلغاؤها ، كما أن القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ الخاص بشركات قطاع الأعمال العام ، وكذلك القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ الخاص بسوق الأوراق المالية قد أحالا فى موادها إلى هذين القانونين فيما يختص بمراجعة حسابات الشركة القابضة والتابعة .

ولا شك أنه مع حدوث التطورات السياسية والإجتماعية فى مصر ، والأتجاه نحو توسيع قاعدة الملكية (أو ما يطلق عليه بسياسة الخصخصة) ، وتشجيع الإستثمار ومحاولة تنشيط سوق الأوراق المالية والأتجاه نحو الإصلاح الإقتصادى ، ومع تطور وتقدم مهنة المحاسبة والمراجعة وزيادة المتغيرات المؤثرة عليها يتعين تطوير تقرير المراجع فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل .

١/٥/٧ الوضع الحالى لتقرير المراجع فى مصر :

يعتبر التشريع هو المصدر الأساسى لتحديد شكل ومحتوى تقرير المراجع فى مصر ، وتتمثل المصادر الرئيسية لتحديد شكل ومحتوى ومعايير أداء تقرير المراجعة فى مصر فى الأتى :-

- قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .
- قانون الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ .

- دستور مهنه المحاسبة والمراجعة الصادرة في عام ١٩٥٨ .

وتتمثل العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها تقرير المراجعة المرتبطة بتلك المصادر الثلاثة السابقة فيما يأتي :-

١- مدى الحصول على الإيضاحات والبيانات التي يرى المراجع ضرورة الحصول عليها :

وقد وردت نصوص ذلك في كل من المصادر الثلاثة ، حيث نص البند السادس من المادة الرابعة عشر من دستور المهنة على ما يلى :-

" والحصول على الإيضاحات التي من شأنها أن تمكنهم من إكتشاف أى خطا او غش وقع في الحسابات " .

كما نصت اللائحة التنفيذية لقانون الشركات على ما يلى :-

النص على ما إذا كان المراقب قد حصل على المعلومات والإيضاحات التي يرى أنها ضرورية لأداء مأموريته على وجهه مرض .

٢- مدى ملائمة النظام المحاسبى وسلامة توجيه العمليات الحسابية والقيود بالدفاتر :

حيث يجب أن يضمن المراجع في تقريره مدى ملائمة نظام الوحده المحاسبية ومدى سلامة التوجيه المحاسبي وفقا للأصول المرعيه ، ومدى صدق وكفاية الدفاتر الممسوكة ، وفي ذلك ينص البند (هـ) من المادة الثانية من القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ على ما يلى :-

" التحقق من مدى ملائمة النظام المحاسبي للوحده محل المراجعة والتأكد من توجيه العمليات الحسابية والقيود بالدفاتر " .

كما تنص اللائحة التنفيذية من قانون الشركات على ما يلى :-

" النص على ما إذا كان من رأى المراجع أن الشركة تمسك حسابات ثبت له إنتظامها " .

٣- مدى تضمين حسابات الوحدة لكل ما تنص عليه القوانين والأنظمة :

حيث تنص المادة السادسة من دستور مهنه المحاسبة والمراجعة على ما يلى :-

" على مراقب الحسابات أن يراعى سلامة تطبيق نصوص القوانين والأنظمة " .

كما تنص المادة (٢) من القانون ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ على ما يلى :-

" بيان ما إذا كانت حسابات الوحدة محل المراجعة تتضمن كل ما تنص عليه القوانين والأنظمة من وجوب إثباته فيها " .

كما تنص اللائحة التنفيذية لقانون الشركات على ما يلى :-

" ما إذا كان من رأى المراجع فى ضوء المعلومات والإيضاحات التى قدمت إليه ، أن هذه الحسابات تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها " .

٤- مدى تعبير الحسابات الختامية للوحدة وميزانيتها بوضوح للمركز المالى:

حيث تنص المادة (١٦) من دستور المهنة على ما يلى :

" من حق مراقب الحسابات أن يصف الميزانية بأنها تعطى صورة صادقة وواضحة عن حالة أعمال الشركة فى تاريخ معين ، وأن حساب الأرباح والخسائر يعبر على وجه صادق عن أرباح الشركة أو خسائرها عن مدة مالية معينة " .

كما تنص المادة الثانية – من البند (أ) من قانون الجهاز المركزى للمحاسبات على ما يلى :-

" .... وما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى فى ختام المده المالية محل الفحص ، وما إذا كانت حسابات العمليات الجارية أو حساب الأرباح والخسائر أو حساب الإيرادات والمصروفات تعبر على الوجه الصحيح عن تلك الأعمال والأرباح والخسائر أو الإيرادات والمصروفات عن تلك المدة " .

٥- أن الجرد والتقويم قد تم وفقا للأصول المرعية والإشارة لكل تغير فى الأسس :

حيث نصت المادة الثانية والثالثة عشر من دستور مهنه المحاسبة والمراجعة على ما يلى :-

" تنحصر مهمة المراقب فى إجراء بعض الأختبارات للدرجة التى تطمئنة إلى صحة الجرد والتقويم " .

" يوضح أيضا التغيرات التى حدثت كإختلاف طرق التقويم فى العام موضع الفحص عنها فى أعوام سابقة " .

" كما نصت المادة الثانية – فقرة (ب) من قانون الجهاز المركزى للمحاسبات على ما يلى :-

" التأكد من أن الجرد والتقويم قد تما وفقا لهذه الإجراءات والأصول المرعية ويتعين الإشارة إلى كل تغيير يطرأ على أسس وطرق التقويم والجرد" .

كذلك فقد قضت اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصرى بالنص على ما إذا كان الجرد قد أجرى وفقا للأصول المرعية مع بيان ما جد من تعديلات فى طريقة الجرد التى أتبعت فى السنة السابقة إن كان هناك تعديل .

٦- مدى كفاية المخصصات مع بيان ما إذا كانت هناك إحتياطيات لم تظهر بالميزانية :-

حيث وردت فى المادة الثانية الفقرة (و) من قانون الجهاز المركزى للمحاسبات ما يلى :-

" إبداء الرأى فيما إذا كانت المخصصات التى كونتها الوحدة كافية لتغطية جميع الإلتزامات والمسئوليات والخسائر مع بيان ما إذا كانت هناك أحتياطيات لم تظهر فى الميزانية " .

٧- إيضاح ما وقع أثناء السنة من مخالفات لأحكام القوانين والنظم :-

وقد إهتم الجهاز بإدراج هذا العنصر ضمن تقرير المراجعة ، حيث قضت الماده الثانية فقرة (د) على مايلى :-

" إيضاح ما يكون قد وقع أثناء السنة المالية من مخالفات لأحكام القوانين والنظم على وجة يؤثر على نشاط الوحده محل المراجعة ، أو على مركزها المالى أو على أرباحها مع بيان ما يكون قد أتخذ فى شأن ذلك ، وما إذا كانت المخالفات لا تزال قائمة عند إعداد الميزانية " .

٨- مدى ملائمة أنظمة الضبط والرقابة الداخلية :

حيث أشار قانون الجهاز المركزى للمحاسبات فى المادة الثانية إلى ما يلى:-

التحقق من .... وأنظمة الضبط والرقابة للوحدة محل المراجعة .

٩- مدى سلامة التصرفات وإتباع النظم والقواعد العامة المقررة :-

حيث تم الإشارة فى المادة الثانية-البند (هـ) من قانون الجهاز على ما يلى:-

بل يجب التحقق من سلامة التصرفات ذاتها ، ومن إتباع النظم والقواعد العامة المقررة .

١٠- مدى وجود الأصول ومن حقيقة قيمتها :-

بغرض توفير صورة صادقة للميزانية ، أشارت المادة الثانية فى (هـ) من قانون الجهازعلى التثبت من وجود الأصول الظاهرة بالدفاتر والسجلات ومن حقيقة قيمتها وأنها سجلت أصلا بالتكلفة وأنه يجرى إهلاكها بالقدر المناسب .

١١- مدى كفاية التكاليف :

حيث أشارت المادة الثانية عشر دستور مهنة المحاسبة والمراجعة إلى ما يلى:-

تمسك الشركة حسابات تكاليف ، وأنها تتمكن من إعداد تكلفة إجمالية للمنتجات على ضوئها يتم تقييم بضاعة أخر المدة وأنها تفى بالغرض ، فأذا لم تفى بالغرض تحفظ المراجع فى تقريره .

كما نص قانون الشركات على إنه بالنسبة للشركات الصناعية إذا ما كانت الشركة تمسك حسابات ثبت له إنتظامها .

١٢-حدود المراجعة التى قام بها :

حيث وردت بالمادة الثانية عشرة من دستور المهنة البند (أ) ما يلى:-

يوضح مراقب الحسابات بتقريره مدى مراجعته ، وأنه لم يقم بمراجعة تفصيلية كاملة لكافة القيود والعمليات ، وأن مراجعته قد تمت بطريقة الإختبارات .

كما وردت بالمادة التاسعة من قانون الجهاز المركزى للمحاسبات ما يلى:-

" يباشر الجهاز إختصاصاته المبينة فى هذا القانون بطريقة العينه " .

كما نص الملحق رقم (٣) باللائحة التنفيذيـــة لقـــانون الشـــركات علـــى إستخدامه الإختبارات بطريقة غير مباشرة بعد دراسة وتقييم مراقب الحسابات لنظام الرقابة الداخلية .

١٣- تحفظه على مراجعة الفروع :

أشارت المادة (١٢) من دستور المهنة على ما يلى :

" على مراقب الحسابات أن يتحفظ فى تقريره إذا كان للمنشأة فروع لـــم يتمكن من زيارتها ، وأن يوضح ما إذا كان قد أطلع على ملخصـــات وافيـــه على نشاط هذه الفروع " .

٧/٥/٢ تطوير تقرير المراجعة فى مصر :

فى ضوء الوضع الراهن لتقرير المراجعة فى مصر ، يتضح مدى تـــأثر محتوى التقرير بالتشريع ، ومما لا شك فيه يتعين تطوير تقريـــر المراجعـــة بشكل مستمر فى ضوء التطورات السياسية والإقتصادية والإجتماعية المحليـــة بالإضافة إلى المتغيرات الدولية ، وفى ضوء دراسة معايير المراجعة الدوليـــة والإيضاحات الصادرة عنها ، ويمكن تحديد أبرز مظاهر التطوير فيما يلى :-

١- تحديد نوع الخدمة المؤداة والتوسع فى تحديد القوائـــم الماليـــة محـــل المراجعة :

حيث يتعين إستخدام تعبير قمنا بمراجعة ، وهذا التعبير أفضل من قمنـــا بالفحص ، ذلك لشمول الإصطلاح الأول ، كما ينبغى التوسع فى تحديد القوائم المالية محل المراجعة بحيث تتضمن قائمة الميزانية العمومية ، وقائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية .

٢- تحديد مسئولية الإدارة والمراجع فى تقرير المراجع :-

حيث يجب الأعتراف صراحة فى التقرير بأن مسئولية القوائم المالية تقع علي الإدارة ، وأن مسئولية المراجع تكمن فى إبداء الرأى عن عدالة عرض القوائم المالية تأسيسا على عملية المراجعة التى قام بها المراجع .

٣- أهمية التعبير عن عدالة عرض القوائم المالية للمركز المالى ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية :

ما زال كل من القانونيين رقمى ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، ١٤٤ لسنة ١٩٥٨ يستخدمان لفظى حقيقى وصحيح للدلاله على مدى تعبير القوائم المالية عن المركز المالى ونتيجة أعمال الشركة ، ويتعين إستبدال عبارة صحيح وحقيقى **True and Correct** بعبارة عرضت بشكل عادل **Fairly Presented** حيث أدركت المهنة عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماما وبشكل مطلق ، حيث توجد عديد من التقديرات فى القوائم المالية على سبيل المثال .

٤- يجب أن يحدد تقرير المراجعة القيود المرتبطة بعملية المراجعة وطبيعتها:

حيث أن المراجع يسعى إلى الحصول علي ضمان معقول وليس مطلق بأن القوائم المالية تخلو من التحريفات المادية الجوهرية ، كذلك يتعين إدخال مفهوم الأهمية النسبية حيث أن عملية المراجعة يتم إجرائها لإكتشاف التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية ، كما يتعين أيضا الإشارة إلى تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الهامة التي قامت الإدارة بإجرائها فضلا عن تقييم العرض الشامل للقوائم المالية .

٥- يجب إستيفاء التقرير لمعايير إعداد التقارير الأربعة عليها بوجه عام :

حيث يجب إستيفاء المعيار الأول بالإشارة إلى أهمية النص في التقرير على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كذلك يتطلب التعليق في التقرير عندما لا يوجد أتساق مع تلك المبادئ أو عندما تفشل الإدارة في القيام بكافة الإفصاحات المطلوبة وذلك لأغراض إستيفاء المعيار الثاني والثالث لإعداد التقرير ، كذلك يجب أن يتم التعبير عن إبداء الرأى وليس الشهادة أو إعطاء ضمان وذلك لأغراض إستيفاء المعيار الرابع من معايير إعداد تقرير المراجعة .

٦- عند وجود شك جوهرى يجب إضافة فقرة إيضاحية عن مدى إستمرارية الشركة فى مزاولة أعمالها :

لابد من تعديل تقرير المراجع إذا ما كان هناك شك جوهرى فى مقدرة الشركة على الإستمرار فى نشاطها لفترة زمنية معقولة ، وذلك عن طريق إضافة فقرة إيضاحية إلى التقرير تفصح عن الأحوال والأحداث التى أثارت شكه .

كما أن على المراجع أيضا أن يتحفظ فى رأيه أو يعبر عن رأى عكسى فى حالة عدم إستجابة الإدارة لما يراه المراجع بخصوص الإفصاح الكاف فى القوائم المالية عن الأحداث التى أثارت شكه الجوهرى فى مقدرتها على الإستمرار .

وفيما يلى مثالا عن تقرير المراجع عند وجود شك فى أستمرارية الشركة فى مزاولة نشاطها كما يوضحه الشكل رقم (١٤/٧) .

شكل (١٤/٧)

تقرير المراجع ذو فقرة إيضاحية

عند الشك فى إستمرارية الشركة فى مزاولة نشاطها

إلى الســادة / ....

فقرة نطاق المراجعة :-

قمنا بمراجعة القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

فقرة إبداء الرأى :-

وفى رأينا أن القوائم المالية تعطى صورة صادقة وعادلة عن (أو تمثل بعدالـة) المركز المالى للشركة محل الدراسة فى .... ونتائج أعمالها عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، وتتمشى مع التشريعات والقوانين المرتبطة .

فقرة توضيحية :-

كما يظهر فى القوائم المالية فإن الشركة تكبدت خسارة مقدارها ٦١٣٣٠٠٠ جنيه خلال السنة المنتهية فى / / ، وفى هذا التاريخ فإن الخصوم المتداولة تزيد عن أصولها المتداولة بمبلغ ٧٨٦١٠٠٠ جنيها ، وبسبب هذه العوامل ، بالإضافة الى الأمور المبينة فى الملحوظة رقم .... ، فإن هناك شك فى مقدرة الشركة على الإستمرار فى أعمالها ، ولا تتضمن القوائم المالية أية تسويات تتعلق بإمكانية إسترداد وتبويب قيمة أصولها المسجلة فى الدفاتر ، أو متعلقة بسداد قيمة التزاماتها بتكوينها مخصصات مما قد يكون ضروريا إذا ما عجزت الشركة عن الإستمرار فى مزاولة أعمالها .

التاريخ / /

توقيع المراجع

....

فهرس

رقم الصفحة

كيف تراجع حسابات منشأة

رقم الإيداع
٢٠٠٠/١٥١٥٧
الترقيم الدولى
I.S.B.N

د. أمين السيد أحمد لطفى
٣٦ ش شريف – القاهرة